MIESIĘCZNIK

# Rachunkowość podatki

TRESC NUMERU:



ROK II. NUMER 4 (10) KWIECIEŃ 1948 CENA EGZ. 100 ZŁ



WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE“

NOWACZEK WŁADYSŁAW (Gdynia)

# Jeszcze o rozliczaniu kosztów w przemyśle*)

Napisano już w naszej literaturze powojennej wiele na ten temat, jednak zdania teoretyków są w powyższej materii nieraz bardzo różne. Brak jednolitego schematu kalkulacyjnego i norm według których należałoby obliczać narzuty procentowe, stwarza dużo dowolności. Dlatego sądzę, iż należy zagadnienia te przez dyskusję pchnąć na właściwą drogę i wytworzyć pewne wspólne normy postępowania.

Z uwagi na to, że państwowe zakłady przemysłowe są u nas potencjalnie najważniejsze, jak również, że przemysł ten objął szereg zakładów prowadzonych już przed rokiem 1939 wzorowo, jest on przede wszystkim predystynowany do objęcia kierowniczej funkcji w kształtowaniu oblicza księgowości przemysłowej. Rolę taką dyktuje mu również zmieniona struktura gospodarcza naszego państwa i miejsce jakie gospodarka państwowa w niej zajmuje.

Należy oczekiwać, że tak sektor prywatny, jak i spółdzielczy, zostaną przez rozciągnięcie na nich obowiązku stosowania jednolitych branżowych planów kont skłonione do normalizacji kontowań.

O ile klasa 4 jednolitego planu kont klasyfikuje koszty przejrzyście i szczegółowo, dzieląc je na 3 zasadnicze grupy:

a) koszty bezpośrednie (materiał) i robocizna)
b) koszty ogólne wytworzenia (wspólne wszystkie wyrobom)
c) koszty specjalne (produkcji i sprzedaży),

o tyle klasy 5. i 6. pozostawia się do swobodnego wykorzystania, dając w instrukcji urzędowej przeważnie tylko zalecenia. W odniesieniu do klasy 7. przepisy instrukcji przewidują jako minimum prowadzenie 3 kont:

Koszty produkcji
Koszty sprzedaży
Specjalne koszty sprzedaży

podkreślając zasadę, że całość kosztów klasy 4. winna przejść do klasy 7. Jeżeli przegrupowanie kosztów z klasy 4. do 7. odbywa się przy pomocy arkusza rozliczeniowego, to winien on wykazywać co najmniej następujące pozycje:

materiały bezpośrednie,
ogólne koszty materiałowe,
robocizna bezpośrednia,
specjalne koszty wytwarzania,
ogólne wydziałowe koszty wytwarzania,
ogólne koszty administracji,
ogólne koszty sprzedaży
specjalne koszty sprzedaży.

Ten układ arkusza rozliczeniowego narzuca nam już pewne stanowiska kosztów, które w zależności od wielkości zakładu i charakteru jego produkcji będą mniej lub więcej rozbudowane.

Omawiając sam temat rozliczenia kosztów rozbijemy go na 3 zasadnicze części według których zostanie on rozwinięty poniżej:

1. rozliczenie kosztów bezpośrednich,
2. rozliczenie kosztów specjalnych,
3. rozliczenie kosztów ogólnych,

**ad 1) a) Materiały bezpośrednie.**

Materiały bezpośrednie — przy odpowiednio zastosowanych kartach poboru materiałów, przewidujących określenie stanowiska kosztów, pobierającego materiał i wytworu dla którego on jest pobierany lub numeru zlecenia w przedsiębiorstwach pracujących na zlecenie, da się uchwycić w rozliczeniu zupełnie dokładnie.

Ilość kart poboru wystawianych w magazynie będzie zależna od techniki pracy przedsiębiorstwa. Najczęściej wystawiane są one w 3—4 egzemplarzach przez kalkę; dla przejrzystości są one różnokolorowe, przy czym kolory muszą być zachowane stale te same i posiadać stałe przeznaczenie. Jeden z egzemplarzy stanowi dowód dla kartoteki magazynowej, drugi dla księgowości materiałowej, trzeci dołącza się zazwyczaj do karty produkcyjnej, ewentualny czwarty pozostaje jako grzbiet[1]).

Dla wyrobu lub serii wyrobów wystawia się tzw. karty zleceń lub produkcji, przyjmujące często formę dużej koperty, do której wkłada się odnośne karty poboru materiałów, karty czynności produkcyjnych i kopie kart roboczych.

Karta produkcyjna służy jako podstawa do kalkulacji odnośnego wyrobu lub całej serii. Niekiedy karta produkcyjna połączona jest z kartą kalkulacyjną, przy czym ta ostatnia może składać się z 2 części, podając koszty wzorcowe i rzeczywiście poniesione w produkcji.

Takie zestawienie kosztów wzorcowych z rzeczywiście poniesionymi, pozwala wyciągnąć wnioski o gospodarowaniu w przedsiębiorstwie w ciągu bieżącego cyklu produkcyjnego, na tle przeciętnych z poprzednich okresów i przedsięwziąć pewne kroki, jeśli odchylenia byłyby zbyt wielkie i nieuzasadnione. Materiały pobierane z magazynu wycenione są albo bieżąco, albo z końcem miesiąca na podstawie raportów zużycia.

**b) Robocizna bezpośrednia.**

Robocizna bezpośrednia w mniejszych zakładach rozliczana jest na podstawie list płac. W dużych zakładach konieczne jest prowadzenie tzw. kart roboczych, przeznaczonych przeważnie na cały tydzień (do stosunkowo rzadszych należą karty dzienne i miesięczne).

Oznacza się w nich godziny pracy danego robotnika, miejsce powstania kosztu pracy i ewentualny nr zlecenia (karty prod.) O ile robotnik pracuje w jednym miejscu względnie przy tym samym zamówieniu, karta jego (wzgl. jej kopia) mogłaby w całości być dołączona do karty produkcyjnej, gdy zaś pracuje na kilku miejscach wnosi się w biurze warsztatowym codziennie dane z karty roboczej do karty produkcyjnej wzgl. kalkulacyjnej, podając numer karty roboczej.

Na podstawie kart roboczych sporządza się listy płacy, jak i rozdział robocizny na miejscu powstawania kosztów i wyroby. Niektóre zakłady prowadzą karty robocze przez kalkę, przy czym oryginał służy do sporządzania list płac a kopie dołącza się do odnośnych kart produkcyjnych.

*) Artykuł o charakterze dyskusyjnym, będący próbą uporządkowania podstaw rozrachunku fabrykacyjnego, przedłużeniem i uzupełnieniem artykułów P. P. Gajdy, Krzyżaniaka i Lulka (patrz poprzednie numery „Rachunkowości — Podatków" (rr)

[1]) E. Wojciechowski „Zasady kalkulacji, rozliczenia kosztów i zamknięć rachunkowych", Częstochowa str. 97—105.

**ad 2) Specjalne koszty wytwarzania.**

Specjalne koszty wytwarzania nie sprawiają prawie żadnej trudności przy ich rozdziale z uwagi na to, iż wiadomo dokładnie co je spowodowało (np. koszt modelu, rysunków).

**Specjalne koszty sprzedaży.**

Specjalne koszty sprzedaży związane są ze sprzedażą wyrobów i wartość ich jest znana w odniesieniu do każdego wyrobu. Wymagają one jedynie doliczenia do wyrobów sprzedanych.

**ad 3) Koszty ogólne.**

Zgodnie z podanym powyżej schematem omówimy je w następującej kolejności:

a) ogólne koszty materiałowe,
b) ogólne wydziałowe koszty wytwarzania,
c) ogólne koszty administracji,
d) ogólne koszty sprzedaży.

Rozliczenie kosztów ogólnych może nasuwać w pewnych okolicznościach dość duże trudności. W przedsiębiorstwach o produkcji jednorodzajowej dzieli się sumę kosztów przez ilość wyprodukowanych wyrobów, obliczając ile kosztów ogólnych przypada np. na 1 sztukę, tonnę, roboczo-godzinę itd. W przedsiębiorstwach o produkcji zróżniczkowanej, gdzie ewentualnie fabrykaty jednego działu przechodzą jako półfabrykaty do innego działu, rozliczenie dokonywane jest najczęściej przy pomocy arkusza rozliczeniowego.

Niektóre koszty ogólne dadzą się przydzielić wprost na odpowiednie miejsca ich powstawania i podział ten jest najdokładniejszy, inne natomiast wymagają stosowania kluczy podziałowych, prostych lub złożonych. Ważną rzeczą jest ustalić związek między kosztem a podstawą, która stanowi o budowie klucza rozdzielczego i tylko w wypadku istnienia pewnej zależności stosować dany klucz. Wyczerpujące dane o kluczach podziału kosztów ogólnych dają nam w literaturze fachowej Wojciechowski, Skalski i Filipowicz. Według Niemskiego i Żabińskiego[1]) istnieją następujące sposoby narzucania kosztów ogólnych w przedsiębiorstwach o produkcji wielorodzajowej:

1. Narzucanie kosztów ogólnych w stosunku do kosztów surowca, gdy jest on przeważającym składnikiem kosztów bezpośrednich.
2. Narzucanie kosztów ogólnych w stosunku do kosztów robocizny bezpośredniej, jeśli ta ostatnia jest przeważającym składnikiem kosztów produkcji.
3. Narzucanie kosztów ogólnych w stosunku do pkt. 1 i 2, gdy koszty surowca i robocizny równoważą się.
4. Narzucanie kosztów ogólnych w stosunku do roboczogodzin — nadaje się szczególnie dla przedsiębiorstwa wykonujących roboty odpłatne z powierzonego materiału, lub w wypadku silnego wahania się stawek robocizny.
5. Narzucanie kosztów ogólnych w stosunku do maszynogodzin w przedsiębiorstwach o znacznej przewadze pracy maszyn.
6. Narzucanie kosztów ogólnych według metody kombinowanej, polegającej na równoczesnym stosowaniu szeregu podstaw, w zależności od stanowiska i charakteru tych ostatnich.

[1]) Kazimierz Niemski „Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw str. 287—290, Żabiński „Zarys rachunkowości przemysłowej" str. 258—260.

**Miejsca powstawania ogólnych kosztów materiałowych** to:

biuro zakupów,
kontrola materiałów,
magazyny surowców i mat. pomocniczych itd.[1])

Do rozprowadzenia ich na różne wyroby stosuje się narzuty procentowe na wartość zużytych materiałów. „Stosowanie kilku zróżniczkowanych narzutów uzasadnione jest w tym wypadku, gdy do produkcji poszczególnych gatunków używa się odmiennych materiałów powodujących zasadniczo różne koszty np. dla materiałów wymagających większych i kosztowniejszych prac konserwacyjnych, można obliczyć specjalne narzuty procentowe. W tym wypadku konieczne jest stworzenie dla odnośnego magazynu odrębnego stanowiska kosztów w wydziale materiałowym i potraktowanie go jako stanowiska kalkulującego samodzielnie."[2])

**Ogólne wydziałowe koszty wytwarzania** jest to ta część kosztów ogólnych, która przypada na dział produkcyjny np. koszty napraw, utrzymanie maszyn w ruchu, mat. pędne, robocizna pośrednia, utrzymanie lokali fabrycznych.

W przedsiębiorstwach wytwarzających masowo produkty jednorodne lub zbliżone wystarcza jedno miejsce wytwarzania. W przedsiębiorstwach o produkcji wielorodzajowej tworzymy większą ilość stanowisk i ustalamy odrębne narzuty dla każdego stanowiska. Literatura nasza wykazuje dość dużą różnorodność jeśli chodzi o wybór podstawy według której narzuty te mają być wyrażone w procentach i tak Żabiński[3]) zaleca doliczanie tych kosztów w stosunku do roboczogodzin. K. Niemski w stosunku do robocizny bezpośredniej, lub roboczogodzin, Wojciechowski, Witkowski, Skalski do robocizny bezpośredniej. Filipowicz raz do rob. bezpośredniej, innym razem w arkuszu rozl. nr 2 w stosunku do sumy kosztów bezpośrednich. Słusznym wydaje się jedynie przyjęcie robocizny bezpośredniej lub innych technicznych mierników produkcji jako podstawy do obliczeń.

**Ogólne koszty administracji** mają obejmować według instrukcji tylko koszty administracji fabrycznej. Koszty administracji wiążące się z działalnością handlową zaliczone być powinny do ogólnych kosztów sprzedaży. Witkowski dzieli koszty administracyjne na fabryczne i ogólne i zalicza do pierwszych:

1. administracja techniczna tj. kierownictwo techniczne, biuro planowania, statystyki, kontroli ruchu itp.
2. bezpieczeństwo zakładu (straż przemysłowa i pożarna, portierzy).
3. społeczne (stołówki, żłóbki).
4. rachunkowość fabryczna.
5. ogólne urządzenia fabryczne (stojaki, rowery, zegary, centrale tel.)

Do drugiej natomiast:

1. kierownictwo przeds. (dyrektor naczelny i adm.)
2. wydział finansowy (kasa, księg. finansowa, biuro kontr.)
3. różne inne jak sekretariat, wydział pers., szkoleniowy, informacji i propagandy

i zalicza obydwa rodzaje do kosztów wytwarzania w całości. Moim zdaniem z kosztów administracji ogólnej należałoby zaliczyć tylko te, które mają jakikolwiek związek z produkcją i to tylko w takim stosunku, w ja-

[1]) Witkowski „Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej" str. 40.
[2]) Witkowski „Zasady księgowości i kalkulacji fabrycznej" str. 56.
[3]) Żabiński „Zarys rachunkowości przemysłowej" str. 263.

kim partycypują one w tych kosztach. Resztę należy uważać za ogólne koszty sprzedaży. Myśl powyższą rozwinął obszerniej p. Gajda w swoim artykule z numeru lutego „Rachunkowość — Podatki" i słusznie wysuwa konieczność dokładnego rozdzielenia kosztów adm. fabrycznej od adm. ogólnej wchodzącej do ogólnych kosztów sprzedaży. Według Wojciechowskiego, o ile przedsiębiorstwo przemysłowe działalności handlowej w ogóle nie wykonuje np. gdy całość swej produkcji odprowadza do Centrali Zbytu i sprzedażą w ogóle nie zajmuje się, wówczas całość jego kosztów administracji związana jest właściwie z fabrykacją i stanowi ogólne koszty administracji fabrycznej.

W tym wypadku przedsiębiorstwo albo nie posiada wcale ogólnych kosztów sprzedaży, albo też minimalne dotyczące np. utrzymania magazynu wyrobów got. lub reklamy. Koszty administracji są jednym z elementów kosztów wytwarzania i jak gdyby dalszym ciągiem ogólnych kosztów wytwarzania i zostały z nich wydzielone prawdopodobnie dla celów ewidencyjnych. Wykazanie ich w osobnej pozycji pozwala na przeciwstawienie ich innym kosztom ogólnym wytworzenia robociźnie bezpośredniej i wyciągnięcia pewnych wniosków o ich wysokości w skali ogólnej.

W dobie przerostów administracyjnych odgrywa to moim zdaniem wielką rolę, aczkolwiek komplikuje rozliczenie i kalkulacje.

O ile w naszej teorii pojęcie kosztu admin. fabrycznej jest dość rozbieżne, to rozbieżności te pogłębiają się znacznie, gdy chodzi o ustalenie podstawy ich procentowego obliczenia i tak Wojciechowski zaleca narzucać je tak, jak ogólne koszty wytworzenia to znaczy do robocizny bezpośredniej lub innych technicznych mierników produkcji. Administrację fabryczną absorbuje bowiem nie wartość zużytych do produkcji surowców, nie koszty ogólne wytworzenia lecz techniczna strona przebiegu produkcji, której najbardziej charakterystycznym miernikiem jest robocizna bezpośrednia, roboczogodziny, lub maszynogodziny. O ile administracja fabryczna partycypuje w drobnym stopniu w ogólnych kosztach materiałowych, to nie ma ona żadnego związku z wartością surowca użytego do produkcji. Skalski w jedn. planie kont wskazuje również na powyższy moment i zaleca narzucać ogólne koszty administracji fabrycznej w stosunku do robocizny bezpośredniej + ogólne koszty wytwarzania, czego nie uważam za zupełnie właściwe, gdyż koszty administracji będąc same jednym z ogólnych kosztów wytwarzania nie powinny być odnoszone w stosunku do elementu, którego są przedłużeniem. Zdaniem moim, stanowisko Wojciechowskiego w tej sprawie, iż tylko robocizna bezpośrednia lub inne techniczne mierniki produkcji mogą służyć za podstawę do obliczenia narzucenia jest zupełnie uzasadnione. Natomiast spotykamy w naszej literaturze dosyć często system obierania za podstawę do doliczeń tzw. technicznego (fabrycznego) kosztu wytworzenia obejmującego koszty materiałowe + robocizna bezpośrednia + ogólne koszty wytworzenia uważam za najmniej właściwy.

**Ogólne koszty sprzedaży.**

W zakładach prowadzących sprzedaż indywidualnie odgrywać mogą one bardzo ważną rolę. Wydział sprzedaży obejmuje:

biuro sprzedaży,
sekretariat,
reklama,
magazyn towarów gotowych
częściowo tabor,
ekspedycje,
przedstawicielstwa.

Ogólne koszty sprzedaży podobnie jak i specjalne koszty sprzedaży nie wchodzą do właściwego kosztu wytworzenia.

Dość rozpowszechniony jest w naszej literaturze pogląd narzucania ogólnych kosztów sprzedaży w stosunku do całkowitego kosztu wytworzenia, zamiast jak to podkreśla Wojciechowski i Krzyżaniak (w swoim artykule w „Rachunkowości — Podatkach") do kosztów wytworzenia sprzedanych wyrobów.

STEFAN BOLLAND (Kraków)

# O tzw. dowodach wewnętrznych w postępowaniu podatkowym

Stosownie do art. 86, ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174), zapisy w księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych winny być należycie udokumentowane. W zasadzie za należycie udokumentowane uważane są zapisy oparte na rachunkach (do wydawania których są — jak wiadomo — obowiązani wszyscy płatnicy podatku obrotowego).

Zasada ta dopuszcza jednak szereg wyjątków, w których za należycie udokumentowane uważane będą zapisy oparte na dowodach wewnętrznych. Wyjątki te nie są ujęte w sposób jednolity, lecz tworzą na obszarze naszego prawa podatkowego kilka oddzielnych grup, różniących się między sobą, zarówno jeśli chodzi o warunki dopuszczalności tych wyjątków, jak i o wymogi dotyczące treści i formy samych dowodów wewnętrznych. Mogą przy tym powstać pewne wątpliwości co do stosunku, jaki zachodzi pomiędzy przepisami z tego zakresu, należącymi do poszczególnych grup. Przy tym, podczas kiedy część dotyczących przepisów ma charakter stały, inne z nich mają charakter przejściowy i ulegają dość istotnym zmianom w poszczególnych latach podatkowych. Wskutek tego stan prawny w powyższym zakresie jest poniekąd skomplikowany. Ponieważ zaś dokładna znajomość wchodzących tu w rachubę przepisów jest niezbędna, gdyż nieprzestrzeganie ich może doprowadzić do odrzucenia ksiąg, przeto dla celów praktycznych będzie zapewne pożyteczne poniższe zestawienie całokształtu obowiązujących w tym zakresie norm prawnych.

Jak wspomniano powyżej, w sprawie dowodów wewnętrznych obowiązujących różne przepisy, które ująć można w trzy oddzielne grupy. Grupę pierwszą stanowią postanowienia art. 86, ust. 3 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174). Grupę drugą tworzą przepisy § 12 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podat-

kowych (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365). Na grupę trzecią składa się szereg okólników Ministerstwa Skarbu w sprawie wyjątkowego dopuszczania dowodów wewnętrznych odnośnie pewnych transakcyj zakupu.

I. Stosownie do art. 86, ust 3 dekretu o postępowaniu podatkowym dowód z rachunku nie jest wymagany, jeśli chodzi o **zakupy wytworów gospodarstwa rolnego,** nieprzerobionych sposobem przemysłowym, a dokonane bezpośrednio u rolników na miejscu w gospodarstwie rolnym, bądź poza obrębem gospodarstwa rolnego, lecz nie ze stałego miejsca sprzedaży. W przypadkach tych zakup może być udokumentowany dowodem wewnętrznym, który winien zawierać: a) oznaczenie rodzaju towarów, b) ilość i cenę jednostkową każdego rodzaju towaru, c) ogólną sumę należności, d) datę, e) podpis zakupującego (odbiorcy).

II. Niezależnie od powyższego, na podstawie § 12 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, u odbierających świadczenia usług uznaje się za należycie udokumentowane dowodami wewnętrznymi następujące **wydatki:**

a) koszty przejazdów i diet, jeżeli ich wysokość nie przekracza norm układu zbiorowego pracy dla danego zawodu; jeżeli dany zakład pracy nie jest objęty układem zbiorowym, wysokość kosztów podróży może być przyjęta na podstawie norm przewidzianych na takie koszty dla pracowników w podobnych zakładach, objętych układem zbiorowym, lub dla funkcjonariuszów państwowych;
b) wydatki na tragarzy, woźnych, służbę hotelową itp.;
c) koszty transportu towarów kolejami i autobusami, jeśli kwity przewozowe są odbierane przy wydawaniu przesyłki, koszty doróżek, wózków ręcznych i rowerowych;
d) inne drobne wydatki, które ze względu na swój rodzaj wykluczają możliwość uzyskania dowodu wewnętrznego. Wydatki te nie mogą przekraczać ½ % obrotu podlegającego podatkowi obrotowemu, lub zwolnionego od tego podatku, względnie ¼ % pełnej sumy obrotu dokonanego na rachunek zleceniodawcy przez przedsiębiorstwa handlu komisowego;
e) zakup znaczków pocztowych, stemplowych, blankietów wekslowych itp. drobnych wydatków biurowych.

W przypadkach wyżej wyszczególnionych dowody wewnętrzne winny określać cel wydatków i być zaopatrzone w datę i podpis osób, które bezpośrednio dokonały wydatków.

III. Powyższe wyjątki od zasady udokumentowania zapisów księgowych oryginalnymi rachunkami mają charakter stały. Ponadto jednak, Ministerstwo Skarbu mając na uwadze trudności, względnie niemożność uzyskania rachunków przy nabywaniu pewnych towarów, których brak jeszcze w normalnym obrocie handlowym, poleciło urzędom skarbowym i rewizyjnym, by przejściowo, a mianowicie w latach 1946, 1947 i 1948, nie kwestionowały — pod pewnymi warunkami — zapisów popartych dowodami wewnętrznymi, a dotyczących **zakupów rzeczy ruchomych.**

Dopuszczalność dowodów wewnętrznych w tym zakresie przedstawia się inaczej, jeśli chodzi o lata 1946 i 1947, a inaczej, bardziej rygorystycznie, jeśli chodzi o rok 1948.

W latach 1946 i 1947 dopuszczalne były zapisy udokumentowane dowodami wewnętrznymi w odniesieniu do zakupu artykułów wszelkiego rodzaju z wyjątkiem tych, które znajdowały się na rynku w dostatecznej ilości, tak iż podatnik miał możność korzystania z różnych źródeł zakupu bez potrzeby zwracania się do przygodnych dostawców. Jednakże w żadnym wypadku niedopuszczalne było popieranie dowodami wewnętrznymi zapisów dotyczących zakupu artykułów produkowanych i rozprowadzanych (albo tylko rozprowadzanych) przez przedsiębiorstwa sektoru państwowego, samorządowego, bądź spółdzielczego, jak również zakupów u hurtowników prywatnych. Przy tym zapisy oparte na dowodach wewnętrznych nie mogły przekraczać 50% sumy ogółu zakupów, a to pod rygorem odrzucenia ksiąg.

Dowody wewnętrzne (mowa wciąż o przepisach obowiązujących tylko w latach 1946 i 1947) winny zawierać wszystkie te dane, które winien zawierać prawidłowy rachunek, w pierwszym rzędzie zgodne z rzeczywistością imię, nazwisko (firmę) i dokładny adres dostawcy, oraz podpisy osób, które bezpośrednio dokonały zakupu. Brak imienia, nazwiska i adresu dostawcy mógł być wyjątkowo tolerowany, jeśli chodziło o zakup artykułu niewytwarzanego w kraju, bądź artykułu pochodzenia zagranicznego, nierozprowadzonego w drodze normalnych obrotów przez Państwo, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielcze, lub prywatne firmy importowe. W razie wątpliwości co do tego, czy okoliczności powyższe zachodzą, ciężar dowodu spoczywa na podatniku; dopuszczalnymi w tym względzie dowodami są zaświadczenia właściwych Ministerstw lub związków samorządu gospodarczego.

Dalszym warunkiem dopuszczalności dowodów wewnętrznych jest prowadzenie przez podatnika, niezależnie od normalnych ksiąg, specjalnej, chronologicznej ewidencji zakupów czynionych za dowodami wewnętrznymi.

Ponadto w składanych bieżąco w 1947 r. deklaracjach miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy, należało wykazywać w oddzielnych sumach miesięcznie kwoty zakupów czynionych za rachunkami oryginalnymi i za dowodami wewnętrznymi, podając jednocześnie ilość transakcyj księgowanych na podstawie tych dowodami. (Okólnik Ministerstwa Skarbu L. D. V. 4007/1/47 w sprawie ustosunkowania się do ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, udokumentowanych dowodami wewnętrznymi).

W roku 1948 zakres artykułów, których zakupy mogą być księgowane na podstawie dowodów wewnętrznych, został taksatywnie ograniczony do towarów następujących:

1. narzędzia tnące, pomiarowo-precyzyjne niewyrabiane w kraju;
2. artykuły gumowe, sanitarne i wyroby ze szkła jenajskiego;
3. igły dla przemysłu konfekcyjnego, dziewiarskiego i skórzanego;
4. części wymienne dla maszyn szwalniczych;
5. sprzęt zegarmistrzowski;
6. złom srebra;
7. części samochodowe;
8. łożyska kulkowe;
9. silniki elektryczne do indywidualnego napędu;
10. artykuły farmaceutyczne z wyjątkiem wyrabianych w kraju specyfików, surowic i ziół krajowych oraz

z wyjątkiem 31 wymienionych w okólniku związków chemicznych (z wyłączeniem prywatnych hurtowni aptecznych co do zakupu artykułów farmaceutycznych).

Przewidziana jest możliwość dalszych wyjątków za zgodą Ministra Skarbu na uzasadniony wniosek podatników, zaopiniowany przez Ministerstwo Przemysłu i Handlu i złożony w drodze instancji[1]).

Zarazem Ministerstwo Skarbu ustaliło, iż stosunek zakupów za dowodami wewnętrznymi nie może w roku 1948 przekraczać — pod rygorem odrzucenia ksiąg — 25% ogólnej sumy zakupu, podczas gdy w latach ubiegłych dopuszczalne było księgowanie na podstawie dowodów wewnętrznych 50% sumy ogółu zakupów.

Dowody wewnętrzne w roku 1948 winny zawierać: a) datę, b) oznaczenie rodzaju towarów, c) ilość i cenę jednostkową każdego rodzaju towarów, d) ogólną sumę należności, e) nazwisko, imię i adres dostawcy, o ile nabywca ujawnia osobę dostawcy, f) podpisy dwóch osób spośród personelu firmy oraz podpis przedsiębiorcy.

Ponadto, podobnie jak w latach ubiegłych, dowody wewnętrzne będą mogły być uznane pod warunkiem prowadzenia przez podatnika wspomnianej wyżej chronologicznej ewidencji zakupów dokonywanych za dowodami wewnętrznymi, oraz pod warunkiem wykazywania w miesięcznych deklaracjach na podatek obrotowy i dochodowy osobno sum wydanych na zakupy za oryginalnymi rachunkami, a osobno za dowodami wewnętrznyma. (Okólnik Ministerstwa Skarbu D. V. 2946/1/48 z dnia 27 lutego 1948 r. w sprawie dowodów wewnętrznych za zakup rzeczy ruchomych, Dz. Urzęd. Min. Skarbu z 1 marca 1948 r. Nr 23, poz. 90).

Na tle powyższego zestawienia dwa zwłaszcza punkty wymagają bliższego wyjaśnienia. Pierwszy z nich dotyczy stosunku, jaki zachodzi między przepisem § 12, lit. d rozporządzenia o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, a postanowieniami okólników ministerialnych, omówionych powyżej w ustępie III.

Jak wiadomo, rozporządzenie o księgach handlowych (§ 12, lit. d) zezwala na dokumentowanie dowodami wewnętrznymi „innych (poza wymienionymi pod lit. a, b, c i e) drobnych wydatków, które ze względu na swój rodzaj wykluczają możliwość uzyskania dowodu zewnętrznego". Natomiast okólniki ministerialne zalecają niekwestionowanie w latach 1946, 1947 i 1948 dowodów wewnętrznych dotyczących „zakupów rzeczy ruchomych". Ponieważ pojęcie „wydatków" użyte w rozp. o księgach handlowych obejmuje również pojęcie zakupu, mogą powstać wątpliwości, czy w ramach ulgi przewidzianej w § 12, lit. d. dopuszczalne są również zakupy rzeczy ruchomych, niezależnie od tego czy odpowiadają one wymogom omówionych wyżej okólników. Praktyka rozstrzygnęła to pytanie na ogół w sensie negatywnym i stanowisko to, w świetle interpretacji dotyczących przepisów, uznać należy za trafne. Przede wszystkim bowiem ulga z § 12 rozp. o księgach handlowych odnosi się tylko do „odbierających świadczenia usług". Wynika stąd, iż wszelkie wydatki udokumentowane dowodami wewnętrznymi na zasadzie tego paragrafu, winny mieć charakter usługowy, a nie rzeczowy. Jeśli zaś wyjątkowo podciągnąć tu można drobne wydatki biurowe (lit. e) i „inne drobne wydatki" (lit d), do których zapewne należeć będą m. in. tzw. koszty reprezentacyjne, to w żadnym wypadku za tego rodzaju inne drobne wydatki nie można uważać zakupu towarów.

W tym stanie rzeczy przyjąć należy, iż transakcje dotyczące zakupu towarów mogą być udokumentowane dowodami wewnętrznymi tylko jeśli chodzi o zakup ziemiopłodów od rolników, poza tym zaś jedynie w ramach przejściowo obowiązujących norm wyjątkowych, ustalanych każdocześnie okólnikami Ministerstwa Skarbu.

Drugim punktem wymagającym wyjaśnienia, jest stosunek, jaki zachodzi między przepisami przyznającymi dowodom wewnętrznym moc dowodową w postępowaniu podatkowym, jeśli chodzi o nabywanie towarów zagranicznych, a zasadami odpowiedzialności karno-skarbowej w razie ewentualnego nabycia takich towarów pochodzących z przemytu. Daje się bowiem zauważyć tendencja do pewnego pomieszania pojęć z zakresu postępowania podatkowego i prawa karno-skarbowego, które to pomieszanie pojęć prowadzić może do dotkliwych dla podatnika konsekwencji.

Mianowicie stosownie do art. 53 prawa karnego skarbowego z dnia 11 kwietnia 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 140), umyślne nabywanie, przechowywanie lub transportowanie towarów pochodzących z przemytu, jest występkiem skarbowym podlegającym karze grzywny. W razie wątpliwości co do legalnego pochodzenia towarów ciężar dowodu spoczywa na posiadaczu zakwestionowanego towaru. Obecnie, w związku z uznawaniem przez władze podatkowe dowodów wewnętrznych odnośnie sum wydatkowanych na nabycie towarów zagranicznych niepewnego pochodzenia, zdarza się, iż posiadacze tych towarów, nie mogąc udowodnić, iż sprowadzenie ich przez granicę celną odbyło się drogą legalną, stają wobec władz skarbowych na stanowisku, iż fakt uznania przez władzę podatkową dowodu wewnętrznego zwalnia ich tym samym od ewentualnej odpowiedzialności za naruszenie przepisów celnych.

Stanowisko takie jest z gruntu fałszywe, jak to zresztą wyjaśniło Ministerstwo Skarbu w okólniku z dnia 19 marca 1948 r. w sprawie oceny dowodów w postępowaniu karno-skarbowym (Dz. Urzęd. Ministerstwa Skarbu Nr 33, poz. 117). Nabywanie towarów pochodzących z przemytu jest występkiem skarbowym. Okoliczność, iż władze skarbowe przejściowo nie kwestionują dowodów wewnętrznych dotyczących nabywania tych towarów i uznają je za dowód w postępowaniu podatkowym, nie zwalnia nabywcy tych towarów od poniesienia — w trybie postępowania karno-skarbowego — odpowiedzialności za występek, polegający na naruszeniu przepisów celnych. Zresztą okólnik ministerialny, jako norma prawa niższego rzędu, nie może uchylać odpowiedzialności karnej nałożonej przez dekret o prawie karno-skarbowym, który jest normą prawną rzędu wyższego. Co prawda być może, iż byłoby rzeczą logiczną, jeśli by Ministerstwo Skarbu poleciło podwładnym mu organom, by skoro nie kwestionują one dowodów wewnętrznych dotyczących pewnych transakcyj, nie wyciągały również z tych transakcyj konsekwencyj karno-skarbowych. Jak długo to jednak nie nastąpi, stwierdzić należy, iż powoływanie się na dowody wewnętrzne, chociaż by wystarczające i uznane przez władzę podatkową dla celów wymiarowych, nie zwalnia od ewentualnej odpowiedzialności karno-skarbowej za naruszenie przepisów celnych.

---

[1]) Wnioski kierować należy za pośrednictwem odnośnych urzędów skarbowych wzgl. rewizyjnych do Dep. Podatków Min. Skarbu, kierując równocześnie odpis do Ministerstwa Przemysłu i Handlu, Dep. Planowania.

Prof. TOMASZ LULEK (Kraków)

# Kalkulacja bilansowa według prawa handlowego

(Mały komentarz do prawa bilansowego).

### I. Uwagi wstępne.

Zadaniem kalkulacji bilansowej jest obliczenie wartości przedmiotów majątkowych takiej, jaka ma być wstawiona do bilansu przedsiębiorstwa. Należy ją odróżnić od kalkulacji sprzedażowej lub ofertowej, której celem jest obliczenie ceny sprzedaży ze wszystkimi jej elementami. Prawo handlowe nie reguluje cen sprzedaży ani ich kalkulacji; czyni to niekiedy prawo administracyjne, jak np. obecnie przepisy o dodatkach (marżach) zyskowych i cenach maksymalnych w handlu i przemyśle, albo niemieckie przepisy z r. 1938 o ustalaniu cen dostaw publicznych. Natomiast kalkulacja bilansowa jest uregulowana w prawie handlowym albo wprost, albo w sposób pośredni przez powołanie na zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Niedostateczna znajomość i zrozumienie tych przepisów prawnych i dotyczących zasad rachunkowości doprowadziła do poglądów wyraźnie sprzecznych z jednymi i drugimi, rozpowszechnianych w literaturze przedmiotu. Z tych błędnych poglądów pochodzą nawet niektóre zarządzenia władz, sprzeczne z prawem handlowym i zasadami prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Dlatego wyjaśnienie tych przepisów i zasad oraz ich wzajemnego stosunku stało się koniecznym zadaniem, którego dotąd nie spełniły komentarze do prawa handlowego głównie z powodu słabej orientacji prawników w zakresie rachunkowości i kalkulacji kupieckiej.

Przepisy prawne dotyczące kalkulacji bilansowej znajdują się głównie w rozdziałach kodeksu handlowego, regulujących sprawy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 247—251) i spółek akcyjnych (art. 422—426), w ustawie o spółdzielniach (art. 54), nadto w rozporządzeniu bilansowym z 20 kwietnia 1934 r.; dla innych spółek handlowych oraz przedsiębiorstw jednoosobowych w art. 54 i 58 kodeksu handlowego oraz w prawie zwyczajowym, przy czym główną treścią art. 54 jest powołanie na zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Ponieważ owe przepisy prawne dla wszystkich trzech grup przedsiębiorstw są ułożone odmiennie w formie, a niekiedy i w treści, przeto i wyjaśnienia do nich muszą trzymać się tego porządku.

### II. Kalkulacja bilansowa w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością i spółkach akcyjnych.

Wspomniane wyżej przepisy kodeksu handlowego, regulujące kalkulację bilansową, czynią to dla obu tych spółek identycznie, z jedynym wyjątkiem kosztów organizacji, powstałych przy założeniu lub późniejszym rozszerzeniu przedsiębiorstwa. W spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością należy odpisać te koszty w całości na straty już w pierwszym roku gospodarczym względnie w pierwszym bilansie (art. 247 p. 2); w spółkach akcyjnych to odpisanie może być rozłożone na 5 pierwszych lat (art. 422 p. 2), tak że części jeszcze nieodpisane będą figurowały w aktywach bilansu w pierwszych 4 latach. Owe przepisy bilansowe dzielą przedmioty majątkowe, które mają wejść do bilansu, na inwestycyjne i obrotowe według ich przeznaczenia do stałego używania w przedsiębiorstwie albo do obrotu, tj. do sprzedaży, do wydania (gotówka), do zamiany na inne, do realizacji (wierzytelności), do przeróbki itp. Ponieważ dla każdej grupy mają zastosowanie inne zasady bilansowania, przeto należy także kalkulację jednych i drugich traktować odrębnie.

#### A. Kalkulacja przedmiotów inwestycyjnych.

Artykuły 248 i 423, pierwszy dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, drugi dla spółek akcyjnych, mają zgodne brzmienie:

§ 1. Grunty, budynki, maszyny, środki transportowe, narzędzia pracy, ruchomości, prawa, koncesje, patenty, licencje i inne inwestycje, przeznaczone do stałego użytku, powinny być przyjęte do bilansu według ceny nabycia lub wytworzenia.

§ 2. Corocznie należy czynić odpisy na umorzenie, które odpowiadać będą zmniejszonej wartości inwestycyj wskutek zużycia, istnienia praw osób trzecich, upływu czasu itp.

§ 3. Przyrost wartości majątku, wymienionego w § 1, może być ujawniony w bilansie jedynie w razie ustalenia nowego szacunku przez komisję szacunkową, której skład i sposób działania określi rozporządzenie Ministra Przemysłu i Handlu.

Do tego należy jeszcze art. 247 p. 2 i art. 422 p. 3, które zakazują umieszczania kosztów administracji w aktywach bilansu.

Kalkulacja bilansowa musi być **indywidualna.** Ocenie bilansowej podlega każdy przedmiot inwestycyjny z osobna, przy czym budynki, choć połączone z gruntem, muszą być ocenione odrębnie. Ponieważ nabycie budynków odbywa się zawsze razem z gruntem za łączną sumę, przeto dla oceny bilansowej konieczne jest oddzielenie jednego od drugiego, a to ze względu na amortyzację, której podlega tylko budynek, podczas gdy grunt zatrzymuje swą pierwotną cenę bez zmiany.

**Przykład kalkulacji bilansowej nieruchomości.**

| | | |
|---|---|---|
| Cena zakupna według kontraktu . . | | zł 200.000 |
| + opłaty notarialne i skarbowe . . . . | | „ 16.500 |
| + prowizje pośredników . . . . . . | | „ 4.000 |
| + badanie przez znawców . . . . . | | „ 10.000 |
| + różne wydatki . . . . . . . . | | „ 2.500 |
| Cena nabycia . . . . . . . . . | | zł 233.000 |
| grunt 1000 m² po 50 zł . . . . . | | 50.000 |
| budynek . . . . . . . | zł 183.000 | |
| — amortyzacja 1½% . . . | zł 2.745 | 180.255 |
| Wartość bilansowa . . . . . . . | | zł 230.255 |

Kalkulacja bilansowa budynku, wykonanego we własnym zarządzie, musi objąć zużyte materiały, robociznę oraz ogólne koszty budowy, jak koszty planów i ich zatwierdzenia, ekspertyzy i opinie znawców, kierownictwo i nadzór techniczny, koszty korespondencji i podróży w sprawach budowy itp. Z sumy tych kosztów będzie potrącona w późniejszych latach amortyzacja.

Kalkulacja bilansowa budynku, którego wykonanie oddano przedsiębiorcy za umówioną cenę z dodatkiem

procentowym od wartości materiałów i robocizny, pod nadzorem właściciela, obejmie:

1. umówioną cenę,
2. dodatek procentowy przedsiębiorcy,
3. koszty nadzoru własnego,
4. koszty odbioru i badania budowy (kolaudacji).

Od sumy tych kosztów będzie obliczana w późniejszych latach amortyzacja.

Kalkulacja ceny nabycia **maszyny** obejmie oprócz ceny zakupna według faktury dostawcy wszystkie koszty uboczne, połączone z jej sprowadzeniem na miejsce jej przeznaczenia, a więc koszty transportu, cło, ewentualną podbudowę, montaż itp. Natomiast cena wytworzenia maszyny we własnym zakładzie przemysłowym obejmie podobne pozycje jak wykonanie budynku we własnym zarządzie, tj. zużyte materiały, robociznę i udział w ogólnych kosztach fabrykacji, poniesionych wspólnie dla wszystkich fabrykatów, nadto wydatki specjalne połączone z fabrykacją.

Ze względu na zakazy, zawarte w art. 247 i 422, nie można w żadnym wypadku kalkulacji bilansowej doliczać do ceny nabycia lub kosztów wytworzenia przedmiotów inwestycyjnych dodatku administracyjnego czy udziału w ogólnych kosztach administracji przedsiębiorstw. Okoliczność, że w cenach nabycia maszyn, urządzeń itp. mogą być zawarte dodatki administracyjne według kalkulacji dostawców, nie ma żadnego znaczenia, bo owe zakazy dotyczą kosztów administracji własnego przedsiębiorstwa. Zakaz umieszczania kosztów administracji w aktywach oznacza nie tylko, że w stanie czynnym bilansu nie wolno umieścić osobnej pozycji „koszty administracji", lecz także że nie wolno do żadnej pozycji doliczyć całości ani części tych kosztów. Każde doliczenie byłoby obejściem tego zakazu a zarazem dwukrotnym zaliczeniem tych kosztów. Zostały one bowiem zaliczone do strat przez wpisanie na konto administracji, którego saldo przeszło na konto strat i zysków. Przez całkowite lub częściowe doliczenie do wartości przedmiotów majątkowych zostałyby te koszty wykazane po raz drugi jako części składowe aktywów na koncie bilansu, czyli zostałyby niejako sztucznie reaktywowane.

Przepisy art 248 i 423, że przedmioty inwestycyjne mają być przyjęte do bilansu **według** cen nabycia lub wytworzenia, oznaczają, że te ceny są sztywne i że odchylenie od nich jest niedopuszczalne w żadnym kierunku. Nie wolno więc przyjąć cen wyższych ani niższych, choćby osiągalna cena sprzedaży danego przedmiotu była wyższa lub niższa od ceny nabycia lub wytworzenia. W pierwszym wypadku powstanie cicha rezerwa, ale nie będzie wykazany w bilansie zysk niezrealizowany, bo właśnie temu chciała ustawa zapobiec tak samo jak przy bilansowaniu przedmiotów obrotowych.

**Nadzwyczajna kalkulacja** przedmiotów inwestycyjnych według ostatniego ustępu art. 248 (423), przeprowadzona przez komisję szacunkową celem ustalenia przyrostu wartości, jest uregulowana w rozporządzeniu ministerialnym z 30 stycznia 1934 Dz. U. R. P. Nr 13/110. Przy ustalaniu wartości komisja ma wziąć pod uwagę ceny nabycia, obecne ceny rynkowe i stopień zużycia. Wchodzi tu więc w rachubę nowy czynnik (obecne ceny rynkowe), którego uwzględnienie w normalnej kalkulacji bilansowej przedmiotów inwestycyjnych jest niedopuszczalne, aby zapobiec wykazaniu wyników niezrealizowanych.

**B. Kalkulacja przedmiotów obrotowych.**

Artykuły 249 i 424, dotyczące bilansowania tych przedmiotów, mają zgodne brzmienie:

„Surowce, zapasy towarów i inne wartości, stanowiące przedmiot obrotu spółki, powinny być przyjęte do bilansu według wartości rzeczywistej, co najwyżej jednak w wysokości kosztów własnych, a gdyby koszty te były wyższe od ceny rynkowej w dniu bilansowym — nie powyżej ceny rynkowej".

W porównaniu z przedmiotami inwestycyjnymi zasady szacowania są tu całkiem odmienne. Zamiast ceny nabycia lub wytworzenia z amortyzacją ma tu zastosowanie kombinacja wartości rzeczywistej, ceny kosztów własnych i ceny rynkowej bez jakiejkolwiek amortyzacji, przy czym nie jest wcale określona istota wartości rzeczywistej ani kosztów własnych. Do zrozumienia tej kombinacji przyczyni się następujący przykład kalkulacji towarów nabytych, doprowadzonej aż do ceny sprzedaży. Jej sumy i stawki są tylko przykładowe bez charakteru normy obowiązującej.

| | | |
|---|---|---|
| | Cena zakupna | zł 1000 |
| + | koszty uboczne | „ 300 |
| | Cena nabycia | zł 1300 |
| + | dodatek administracyjny 10% | „ 130 |
| + | koszty sprzedaży | „ 150 |
| | Cena kosztów własnych | zł 1580 |
| + | dodatek zyskowy 15% | „ 237 |
| | Cena sprzedaży | zł 1817 |

Kalkulacja powyższa zawiera 4 rodzaje cen; oprócz nich w chodzi w rachubę jeszcze cena rynkowa, która może być wyższa lub niższa od kalkulacyjnej ceny sprzedaży i wynosić np. 2000, 1900, 1800, 1700, 1500, 1400, 1300, 1200 itd. Na pytanie, która z tych wszystkich cen ma być ceną bilansową, odpowiedź wydaje się całkiem prosta: ma być nią cena kosztów własnych (1580), jeżeli cena rynkowa nie jest od niej niższa; w przeciwnym razie będzie nią cena rynkowa np. 1500 lub 1400. Ale cena kosztów własnych nie jest najwyższą granicą wartości bilansowej, bo zawiera w sobie dodatek administracyjny i koszty sprzedaży, które według art. 247 (422) nie mogą być umieszczone w aktywach, a więc nie mogą być także doliczone w całości ani częściowo do żadnego z przedmiotów majątkowych. Na równi z kosztami administracji stoją koszty sprzedaży, ich charakter jest bowiem taki sam. Skoro tedy kalkulacja dodała je dla obliczenia ceny kosztów własnych, to dla ustalenia ceny bilansowej trzeba jedne i drugie odjąć. Jeżeli bowiem

nie wolno ich doliczać do wartości przedmiotów inwestycyjnych, to nie wolno także do przedmiotów obrotowych. Pod tym względem prawo handlowe nie czyni żadnej różnicy między obu grupami przedmiotów; art. 247 i 422 zawierają zakaz absolutny. Po odjęciu dodatku administracyjnego i kosztów sprzedaży od ceny kosztów własnych otrzymujemy kwotę zł 1300 tj. cenę nabycia jako cenę bilansową towarów według art. 249 (424) oraz zgodnie z art. 247 (422).

Niektóre przedmioty obrotowe nie mają cen rynkowych, ale mają ceny pozarynkowe, które można stwierdzić w inny sposób. Tak np. przedmioty inwestycyjne wycofane z życia i przeznaczone do sprzedaży jak: automobile, maszyny, transmisje itp. stają się również przedmiotami obrotowymi; na nie mogą istnieć wiążące oferty ze strony poważnych nabywców, chociaż transakcje sprzedaży nie przyszły w dniu bilansowym jeszcze do skutku. Otóż takie ceny ofertowe mogą być wstawione do bilansu na równi z cenami rynkowymi jako osiągalne ceny sprzedaży, jeżeli są niższe od cen nabycia.

**Kalkulacja sprzedażowa własnych produktów.**

| | | |
|---|---|---|
| Materiały fabrykacyjne | zł | 1000 |
| Ogólne koszty materiałowe | „ | 100 |
| Robocizna | „ | 1500 |
| Ogólne koszty fabrykacji | „ | 800 |
| Specjalne koszty fabrykacji | „ | 600 |
| Cena fabrykacyjna | zł | 4000 |
| + dodatek administracyjny 10% | „ | 400 |
| + ogólne koszty sprzedaży 8% | „ | 320 |
| + specjalne koszty sprzedaży | „ | 80 |
| Cena kosztów własnych | zł | 4800 |
| + zysk 12% | „ | 576 |
| Cena sprzedaży | zł | 5376 |

Rozumowanie zastosowane wyżej do towarów handlowych prowadzi do podobnego wyniku jak tam. Artykuły 249 i 424 wyznaczają wprawdzie cenę kosztów własnych jako najwyższą granicę wartości bilansowej, ale ze względu na zakaz wstawiania do aktywów bilansu kosztów administracji, do których trzeba zaliczyć także koszty sprzedaży — kalkulacja bilansowa musi poprzestać na cenie fabrykacyjnej.

Uważnego czytelnika może uderzyć zupełne pominięcie „wartości rzeczywistej" przy ustalaniu ceny bilansowej tak towarów handowych jak fabrykatów własnej produkcji. Nawet jej istota nie była rozpatrywana i nie została określona. Rozumowanie prowadzone zgodnie z instrukcją zawartą w ustawie (art. 149 i 424) doszło do ceny bilansowej przy pomocy ceny kosztów własnych i ceny rynkowej bez oglądania się na wartość rzeczywistą. Co więcej, gdyby nawet jej istota była określona w ustawie, trudno byłoby powiedzieć, jak jej użyć do ustalenia ceny bilansowej, skoro okazało się to możliwe bez jej pomocy.

**III. Kalkulacja bilansowa w spółdzielniach.**

Że pojęcie wartości rzeczywistej jest zbyteczne przy ustalaniu wartości bilansowej towarów i fabrykatów równie jak przedmiotów inwestycyjnych, świadczy przykład ustawy o spółdzielniach, która w art. 54 zawiera jeden wspólny przepis dla wszystkich przedmiotów majątkowych tak inwestycyjnych jak obrotowych:

1) Poszczególne części majątku winny być podawane w sumie nie przekraczającej ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Przy nieruchomościach i przedmiotach przeznaczonych do stałego użytku w przedsiębiorstwie, należy corocznie dokonywać umorzenia według norm, ustanowionych przez statut, poniżej których nie wolno schodzić.

2) Papiery wartościowe i towary należy szacować podług ceny rynkowej, nie wyżej wszakże ceny ich nabycia.

Różnica między takim uregulowaniem sprawy a przytoczonymi przepisami kodeksu handlowego jest tak formalna jak materialna. Różnica formalna istnieje w odniesieniu do przedmiotów obrotowych, dla których górną granicę wartości bilansowej stanowi cena nabycia lub koszty wytworzenia, a nie cena kosztów własnych jak według kodeksu handlowego. Ale wobec zakazu bilansowania kosztów administracji, zawartego w kodeksie handlowym, granica kosztów własnych obniża się faktycznie do cen nabycia lub kosztów wytworzenia, tak że znikają pozory różnicy materialnej. Natomiast dla przedmiotów inwestycyjnych powstaje różnica materialna o tyle, że kodeks handlowy wyznacza dla nich cenę nabycia jako granicę sztywną, nieprzekraczalną w żadnym kierunku, a ustawa o spółdzielniach jako granicę maksymalną, poniżej której można zejść według własnego uznania. Spółdzielnia może więc tworzyć rezerwy ciche przez niedocenianie swych inwestycyj, a spółka akcyjna czy ograniczona nie może.

Otóż ustawa o spółdzielniach, wzorując się na niemieckim kodeksie handlowym (§ 261), nie posługuje się wcale pojęciem wartości rzeczywistej ani ceną kosztów własnych, lecz poprzestaje na cenie nabycia lub kosztach wytworzenia oraz na cenie rynkowej jako środkach ustalenia wartości bilansowej przedmiotów obrotowych. Polski kodeks handlowy jest w ogóle jedynym, który wprowadził pojęcie wartości rzeczywistej chcć bez bliższego określenia jego treści, pozostawiając to określenie komentatorom.

**IV. Kalkulacja bilansowa w innych przedsiębiorstwach.**

**1. Art. 58 kodeksu handlowego i prawo zwyczajowe.**

Przepisy bilansowe, a więc i zasady kalkulacji bilansowej, zawarte w przytoczonych wyżej częściach kodeksu handlowego i w ustawie o spółdzielniach oraz w rozporządzeniu bilansowym z r. 1934 obowiązują tylko spółki ograniczone i akcyjne, spółdzielnie oraz inne osoby prawne. Inne przedsiębiorstwa tj. spółki jawne, komandytowe i ciche oraz przedsiębiorstwa jednoosobowe mogą bilansować tylko według art. 58 oraz posiłkowo według art. 54. Art. 58 ma treść bardzo krótką w porównaniu z obszernymi przepisami dla spółek kapitałowych:

„W inwentarzach i bilansach należy wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać podług ich **wartości rzeczywistej.** Wierzytelności wątpliwe należy przyjąć według ich wartości prawdopodobnej, a wierzytelności nieściągalne należy odpisać na straty".

Art. 58 wprowadza więc zasady bilansowania całkiem odmienne od tych, które obowiązują w spółkach ograniczonych i akcyjnych według art. 247—251 i 422 do 426. Zasada oceniania wartości jest teraz jedna dla wszystkich przedmiotów majątkowych tak inwestycyjnych jak obrotowych. Wszystkie mają być oceniane według wartości rzeczywistej. Tej wprawdzie art. 58 nie określa, ale możliwe jest jej określenie przy pomocy art. 249 (424) oraz układu kalkulacyjnego, przedstawionego wyżej w dwóch przykładach. W art. 249 (424) jest nakaz, aby przedmioty obrotowe oceniać do bilansu **według wartości rzeczywistej, ale co najwyżej w wysokości kosztów własnych.** Z tego zastrzeżenia wynika, że według wyobrażenia ustawodawcy wartość rze-

czywista może być wyższa od kosztów własnych, ale w bilansie nie wolno jej wykazać w pełnej wysokości. Z przedstawionych przykładów kalkulacji i z 4 cen w nich zawartych a mianowicie:

| | |
|---|---|
| cena zakupna | zł 1000 |
| cena nabycia | „ 1300 |
| cena kosztów własnych | „ 1580 |
| cena sprzedaży | „ 1817 |

wynika, że wyższa od ceny kosztów własnych może być tylko cena sprzedaży, że zatem kodeks handlowy za wartość rzeczywistą uważa osiągalną cenę sprzedaży czyli to samo co w ekonomice nazywają wartością zamienną. Takiemu pojmowaniu nie można nic zarzucić, bo spotykamy je powszechnie w życiu gospodarczym, zorganizowanym na zasadzie wymiany dóbr i usług.

Bez pomocy kalkulacji określenie „wartości rzeczywistej" nie może dać zadowalającego wyniku, jak świadczy próba podjęta we wspomnianym wyżej komentarzu do kodeksu handlowego (tom I str. 121). Według niego „za podstawę oszacowania należy przyjąć wartość rzeczywistą (objektywną), którą dany przedmiot w danej chwili posiada. Wartość rzeczywista nie jest równoznaczna z wartością zbywczą tzn. z ceną, jaką uzyskałoby się, gdyby przedmiot został pozbyty sam lub z całym przedsiębiorstwem. Wartość zbywcza decydować może tylko przy przedmiotach, przeznaczonych do obrotu (towarach, surowcach), natomiast gdy idzie o przedmioty przeznaczone do użytku w przedsiębiorstwie (urządzenie, maszyny), za podstawę oszacowania należy przyjąć wartość użytkową. Nie wolno zaś wstawiać do bilansu aktywa w wysokości mniejszej ani pasywa w wysokości większej aniżeli wynosi ich wartość rzeczywista. Przepis ten nie stoi jednak na przeszkodzie dokonywaniu odpisów na amortyzacji" (przytoczenie dosłowne).

Ostatecznie tedy wartość rzeczywista miałaby znaczenie dwojakie, zależnie od przedmiotu; do przedmiotów obrotowych miałaby zastosowanie wartość zbywcza, do inwestycyjnych wartość użytkowa. Tymczasem brzmienie art. 58 nie uprawnia do interpretacji, która rozdwaja znaczenie „wartości rzeczywistej". Wartość ta może być tylko jedna dla wszystkich przedmiotów majątkowych. Nadto wartość użytkowa nie da się wyrazić w pieniądzu, nie może więc wejść do bilansu, który ma wykazać wszystkie przedmioty majątkowe i zobowiązania oraz wkłady majątkowe przedsiębiorcy i może to uczynić tylko w sumach pieniężnych, bo pieniądz stanowi dla wszystkich tak różnorodnych części składowych wspólną miarę, jakby wspólny mianownik. Mówiąc o wartości rzeczywistej, ustawodawca mógł mieć na myśli tylko pojęcie powszechnie znane i używane w praktyce życia gospodarczego, a nadto możliwe do wyrażenia w jednostkach pieniężnych. Takim zaś pojęciem nie może być niewymierna wartość użytkowa lecz tylko wartość zamienna wyrażana w pieniądzu czyli, praktycznie biorąc, osiągalna cena sprzedaży. Oparcie zaś na kalkulacji daje dopiero pewność, że taką a nie inną wartość miał ustawodawca na myśli tak w art. 58 jak w art. 249 i 424.

Art. 58 nakazuje więc wszystkie przedmioty majątkowe oceniać w bilansie według osiągalnych cen sprzedaży. Jest to miara sztywna, która nie dopuszcza odchylenia w żadnym kierunku (w górę ani w dół). Nie ma tu zastosowania amortyzacja przedmiotów inwestycyjnych, obojętna jest cena nabycia i koszty wytworzenia. Wszystkie przedmioty majątkowe muszą być co roku szacowane na nowo, aby ustalić ich wartość rzeczywistą czyli osiągalną cenę sprzedaży, która ulega nieraz znacznym zmianom. Nie ma tu wprawdzie zakazu wstawiania do bilansu kosztów organizacji ani administracji, sprzedaży lub kosztów finansowych, ale gdyby je kto chciał wstawić do bilansu, byłby w kłopocie, jak ocenić ich „wartość rzeczywistą" i doszedłby wnet do wniosku, że to jest niemożliwe.

W rzeczywistości tj. w praktyce przedsiębiorstw cała pierwsza część art. 58 ma zastosowanie tylko w bilansach likwidacyjnych, gdy wszystkie przedmioty majątkowe są przeznaczone na sprzedaż. Natomiast w bilansach rocznych są faktycznie stosowane zasady prawa zwyczajowego. Za prawo zwyczajowe uważa się reguły prawne, które obowiązują na podstawie ich faktycznego i powszechnego przestrzegania, połączonego z przeświadczeniem o ich mocy obowiązującej. Polski kodeks handlowy stanowi (art. 1), że w stosunkach handlowych obowiązują najpierw jego własne przepisy i ustawy specjalne, obok nich „powszechne w państwie prawo zwyczajowe", a dopiero w braku tych reguł przepisy prawa cywilnego. Prawo zwyczajowe ma tedy równorzędne stanowisko z przepisami kodeksu handlowego i ustawami specjalnymi, może więc nie tylko uzupełnić lecz nawet zmienić lub uchylić przepisy prawa ustawowego. Otóż reguły dotyczące bilansowania przedmiotów majątkowych oraz traktowania kosztów w księgach handlowych i bilansach, mają wszystkie znamiona prawa zwyczajowego a mianowicie: charakter reguł prawnych, faktyczne ich przestrzeganie, oparte na przeświadczeniu o ich mocy obowiązującej oraz powszechność zastosowania więcej niż państwową, bo międzynarodową. Reguły prawa zwyczajowego wytworzyły się samorodnie i znacznie wcześniej niż pojawiły się dotyczące przepisy ustawowe.

Te reguły prawa zwyczajowego nakazują:

1) bilansować przedmioty inwestycyjne inaczej niż obrotowe, a mianowicie według cen nabycia lub wytworzenia z zastosowaniem amortyzacji, obliczanej procentowo;

2) oceniać wartość towarów i fabrykatów własnych według cen nabycia lub wytworzenia, o ile ceny rynkowe czy pozarynkowe ceny sprzedaży nie są niższe;

3) koszty administracji, sprzedaży, kredytów itp. mają być wykazywane osobno na wspólnym koncie kosztów administracji albo też na kontach partykularnych, zawsze oddzielnie od kosztów nabycia towarów lub innych przedmiotów majątkowych;

4) koszty administracji nie wchodzą do inwentarza ani do bilansu, bo nie są przedmiotami majątkowymi; nie wchodzą tam nawet pośrednio przez doliczenie do wartości przedmiotów majątkowych;

5) wyjątkowo umieszcza się w aktywach bilansu pozycje kosztów administracji, o ile są wypłacone z góry za następny rok, jako pozycje regulacyjne celem obciążenia nimi następującego roku gospodarczego (antycypacje), zaznaczając wyraźnie ich charakter.

Te zasady zwyczajowe, dotyczące bilansowania przedmiotów majątkowych i traktowania kosztów administracji spotykamy już w bardzo odległej przeszłości. Księgi handlowe kupców weneckich z pierwszych lat XV wieku zawierają już przykłady ich zastosowania w praktyce. Tam spotykamy już zasadę wykazywania w bilansie zysków tylko zrealizowanych oraz strat jeszcze niezrealizowanych np. strat powstałych ze zniżki cen towarów jeszcze niesprzedanych. Dlatego już tam są oceniane zapasy towarów według kosztów nabycia albo niższych cen rynkowych z dnia bilansowego. Tam spotykamy także osobne konta kosztów administracji, zamykane z przeniesieniem sald na konto

strat i zysków, a nie na konto bilansu. Przykłady przytacza **Penndorf.** Die historische Entwicklung der Bilanz, w zbiorowym dziele pt. Die Bilanzen der Unternehmungen, Wien-Berlin 1933. Tom I str. 130 in. Amortyzacji sukcesywnej w formie procentowych odpisów jeszcze tam nie ma, ale jest przygodne odpisywanie znaczniejszych ubytków wartości przedmiotów inwestycyjnych. Metoda sukcesywna wytworzyła się widocznie później, ale już w wieku XIX była powszechną regułą przy ustalaniu wartości przedmiotów inwestycyjnych.

Można powiedzieć bez przesady, że wszystkie główne zasady bilansowania, obowiązujące według dzisiejszego prawa handlowego w spółkach akcyjnych, wytworzyły się samorodnie w praktyce przedsiębiorstw i weszły z czasem do ustawodawstwa. Nie są one więc wymysłem prawników, bo ci byli wprawdzie redaktorami ustawowych przepisów bilansowych, ale ich treści nie stworzyli, lecz przyjęli i sformułowali tylko reguły i zasady prawa zwyczajowego.

**2. Pochodzenie reguł prawa zwyczajowego.**

Skąd wzięły się reguły prawa zwyczajowego i powszechność ich zastosowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych? Powstały one jako owoc myślenia ekonomicznego. Nie można powiedzieć, żeby zostały wymyślone przez ekonomistów, bo nauka ekonomiki nie ma wiele więcej ponad 300 lat, a stosowanie tych zasad bilansowania spotykamy w okresie wcześniejszym niż 500 lat, bo już w początkach XV wieku. Jakie były drogi tego myślenia ekonomicznego, jakie rozumowanie i argumenty, które powstawały i rozwijały się zwolna bez pomocy nauk ekonomicznych i doprowadziły do zasad bilansowania i do prawa zwyczajowego? Były one następujące:

1) Każdy człowiek może normalnie żyć i zaspokajać swe potrzeby tylko **z dochodu** tj. z nadwyżki osiągniętych przychodów dóbr gospodarczych ponad koszty tego osiągnięcia. Jeżeli takiej nadwyżki nie ma, to na pokrycie potrzeb musi być zużyta część substancji majątku. Można jednak czynić to tylko przemijająco, bo jeżeli gospodarujący będzie naruszał tę substancję stale, to ją wyczerpie i pozostanie bez środków do życia. Dlatego przedsiębiorca musi dbać o to, aby osiągać zyski z przedsiębiorstwa, bo te są najczęściej jego jedyną formą dochodu, a naruszoną przygodnie substancję majątku musi starać się uzupełnić jako narzędzie i źródło osiągania dochodu.

2) Osiągnięty dochód ma być **nadwyżką przychodów** dóbr gospodarczych ponad koszty osiągnięcia. Jeżeli nie ma **pokrycia wszystkich kosztów**, a w szczególności kosztów administracji, sprzedaży, kredytów, amortyzacyj, strat na dłużnikach itp., to nie ma jeszcze dochodu. Dlatego konto strat i zysków musi być obciążone tymi pozycjami, a uznane zyskami surowymi, aby było widać że jest nadwyżka, czysty zysk, który stanowi dochód przedsiębiorcy. Żadnej z tych pozycyj kosztów i strat nie może brakować na koncie strat i zysków, bo inaczej obliczenie zysku czystego i dochodu będzie niezupełne a jego suma fałszywa.

3) Równolegle z obliczeniem na koncie strat i zysków odbywa się obliczenie czystego zysku w bilansie przez porównanie sumy przedmiotów majątkowych z sumą zobowiązań i wkładów kapitałowych przedsiębiorcy. Pozycje kosztów i strat, wymienione na koncie strat i zysków, nie są pozycjami majątkowymi i dlatego nie mogą figurować w bilansie jako aktywa. Jeżeli wbrew temu postulatowi bilans zawiera w aktywach koszty administracji, sprzedaży, kredytów itp., nie ma prawdziwego zysku i dochodu, a wykazana nadwyżka aktywów jest fałszywa, nie jest dochodem. Przedsiębiorca, który taką fikcyjną nadwyżkę zużywa na cele konsumcyjne, zjada w rzeczywistości substancję kapitału.

4) Jeżeli dochód (zysk) bilansowy ma służyć do zaspokojenia potrzeb bez naruszenia substancji kapitału, musi być zrealizowany. Kupiec realizuje swój dochód (zysk) dopiero przez sprzedaż towarów. Bez tego może on mieć tylko zysk spodziewany, imaginacyjny, nadzieję osiągnięcia zysku w razie korzystnej sprzedaży. Zanim do tego przyjdzie, może towar ulec zniszczeniu, zepsuciu, kradzieży, może wyjść z mody itp., tak że cała nadzieja zysku obraca się w niwecz. Pomijając nawet taką skrajną ewentualność, nie można takiego dochodu (zysku) niezrealizowanego użyć na zaspokojenie potrzeb własnych ani potrzeb przedsiębiorstwa. Stąd powstał postulat, aby zysków niezrealizowanych nie wykazywać w bilansach, a stąd dalszy postulat, aby towary oceniać do bilansu według ceny kosztów, a nawet niżej w razie niższej ceny rynkowej.

Postulat ekonomiczny, aby dochód był zrealizowany, przyjęły wszystkie ustawy o podatku dochodowym, między innymi także polskie ustawy międzywojenne i obowiązujący obecnie dekret z 8 stycznia 1946.

W art. 9 znajduje się przepis, że „przychodami są pieniądze lub wartości pieniężne rzeczywiście otrzymane z jednego ze źródeł", chociaż fiskalny kąt widzenia przemawiałby za objęciem także dochodów niezrealizowanych, przez co podwyższyłaby się podstawa opodatkowania. Z tego powodu także art. 13 p. 10 zwalnia od opodatkowania tzw. zyski sanacyjne, powstałe z opustów udzielonych dłużnikowi przez wierzycieli. Rachunkowo są one zyskami i muszą wystąpić jako takie na koncie strat i zysków. Ale brakuje im warunku efektywności, bo dłużnik nie otrzymał w roku podatkowym żadnego przychodu od wierzycieli; sumy tych zysków nie wpłynęły ani do kasy dłużnika ani do magazynu w formie towarów.

Zasady bilansowania wytworzyły się więc niejako samorodnie na podstawie motywów ekonomicznych, a nie zostały narzucone z góry przez ustawodawstwo handlowe. Okoliczność ta sprawiła, że przyjęły się one powszechnie, bo myślenie ekonomiczne jest naogół jednakie, przynajmniej w krajach o zbliżonym poziomie kulturalnym. Na tej podstawie przyjęło się i rozpowszechniło przekonanie, że takie zasady bilansowania są konieczne i obowiązujące, tak że stały się one prawem zwyczajowym.

**3. Częściowa kodyfikacja zwyczajowego prawa bilansowego.**

Z czasem zaczęło i ustawodawstwo handlowe wkraczać w tę dziedzinę, ale jego ingerencja polegała tylko na przyjęciu reguł prawa zwyczajowego i nadaniu im charakteru prawa pisanego (ustawowego). Po raz pierwszy stało się to w pruskim powszechnym prawie krajowym (Allgemeines Landrecht) z r. 1794, którego § 644 nakazał bilansowanie towarów według cen nabycia, ale jeżeli osiągalne ceny sprzedaży są w dniu bilansowym niższe, według tych niższych cen. Powszechny niemiecki kodeks handlowy z r. 1861, wprowadzony także w Austrii od r. 1863, zarzucił ten przepis i nie zastąpił go żadnym podobnym. Ale już pierwsza nowela akcyjna z r. 1870 wydała zakaz umieszczania kosztów organizacji i administracji w aktywach bilansu. Druga nowela akcyjna z r. 1884 dodała reguły oceniania wartości przedmiotów majątkowych

*Wielu Czytelników i Prenumeratorów zadało sobie trud, podając nam adresy osób, których pismo nasze może zainteresować.* **Za trud ten dziękujemy.** *Może i Ty uczynisz coś w tym kierunku!*

z ceną nabycia lub wytworzenia jako najwyższą granicą, nadto z amortyzacją dla przedmiotów inwestycyjnych a z ceną rynkową dla przedmiotów obrotowych, o ile jest niższa od ceny nabycia lub wytworzenia. Wszystkie te przepisy weszły następnie do nowego niemieckiego kodeksu handlowego z r. 1897, ale wszystkie odnosiły się tylko do spółek akcyjnych. W polskim kodeksie handlowym z r. 1934 rozciągnięto je także na spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a w polskiej ustawie o spółdzielniach z r. 1920 również na spółdzielnie. Inne formy przedsiębiorstw otrzymały w kodeksie handlowym tylko art. 58, którego przepisy nadają się jedynie dla bilansów likwidacyjnych, a zresztą są zastępowane faktycznie w praktyce przez prawo zwyczajowe.

To zwyczajowe prawo bilansowe otrzymało uznanie swej mocy obowiązującej w samym kodeksie handlowym w art. 54, który nakazuje kupcom rejestrowym prowadzenie ksiąg handlowych według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Zwyczajowe zasady bilansowania, wytworzone wiekową praktyką, stanowią bowiem integralną część składową prawidłowej rachunkowości kupieckiej. W ten sposób powstał swoisty stan prawny, nie spotykany w innych dziedzinach prawa: prawo zwyczajowe skodyfikowane w odniesieniu do spółek akcyjnych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółdzielni, a nieskodyfikowane w odniesieniu do innych przedsiębiorstw ale aprobowane pośrednio przez kodeks handlowy. W rzeczywistości istnieje dla wszystkich kupców i spółek handlowych równie jak spółdzielni **jedno prawo bilansowe**, dla jednych jako zwyczajowe, dla innych jako ustawowe. Wobec takiej jednolitości kalkulacja bilansowa przedmiotów majątkowych w przedsiębiorstwach jednoosobowych i spółkach jawnych, komandytowych i cichych będzie taka sama jak w spółkach akcyjnych, ograniczonych i w spółdzielniach.

### V. Kalkulacja bilansowa w przedsiębiorstwach państwowych.

Według rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 18 marca 1927 Dz. U. R. P. Nr 25/195 o komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych przedsiębiorstwa te, wydzielone z administracji państwowej i uznane za samoistne osoby prawne, będą zarządzane według zasad gospodarki handlowej (art. 1). Ponieważ do zarządzenia przedsiębiorstwem należy także rachunkowość i bilansowanie, przeto księgi handlowe przedsiębiorstw państwowych powinny być prowadzone i zamykane według kodeksu handlowego, przepisów dodatkowych i prawa zwyczajowego. Ich kalkulacja bilansowa powinna zatem być przeprowadzana według zasad, stosowanych zwyczajowo w innych przedsiębiorstwach. Takie samo postępowanie jest koniecznością ekonomiczną także w innych przedsiębiorstwach publicznych np. samorządowych, choćby nawet nie podlegały prawu handlowemu, albowiem są to jedyne zasady racjonalne, wypróbowane wiekową praktyką i doświadczeniem.

(Dalszy artykuł nastąpi).

# Francuski plan kont

W numerze lutowym „Rachunkowości — Podatków" pisaliśmy o projekcie normalizacji zagadnień rachunkowości we Francji. Dziś możemy już podać, iż z dniem 1. 1. 1948 zobowiązane zostały handlowe i przemysłowe przedsiębiorstwa publiczne we Francji do wprowadzenia następującego planu kont (dekret z dnia 22. 10. 1947 r.):

**Ramy Planu Kont**

**I. Księgowość ogólna**

**a) Konta bilansu:**

Klasa 1. **Konta kapitałów stałych**
- 10. Kapitał
- 11. Rezerwy
- 12. Zyski z ub. lat
- 13. Fundusz amortyzacyjny
- 14. Fundusz emerytalny
- 15.
- 16. Pożyczki otrzymane (ponad 1 rok)
- 17.
- 18.
- 19.

**Klasa 2. Konta majątku stałego**
- 20.
- 21. Nieruchomości
- 22.
- 23. Nieruchomości w toku budowy
- 24. Nieruchomości zniszczone w czasie wojny
- 25. Pożyczki udzielone (ponad 1 rok)
- 26. Udziały w innych przedsiębiorstwach
- 27. Kaucje i depozyty
- 28.
- 29.

Klasa 3. **Konta zapasów**
- 30. Towary (handl.)
- 31. Surowce
- 32. Tworzywa
- 33. Odpadki
- 34. Półfabrykaty
- 35. Fabrykaty gotowe
- 36. Prace w toku
- 37. Opakowania handl.
- 38.
- 39.

Klasa 4. **Konta osób trzecich**
- 40. Dostawcy

41. Odbiorcy
42. Personel
43. Państwo
44. Udziałowcy
45. Filie
46. Różni dłużnicy i wierzyciele
47. Sumy przechodnie pasywne
48. Sumy przechodnie aktywne
49.

Klasa 5. **Konta finansowe**

50. Pożyczki krótkoterminowe (do 1 roku)
51. Udzielone pożyczki krótkoterminowe (do 1 roku)
52. Akcepty
53. Weksle obce
54. Czeki i kupony do zainkasowania
55. Papiery wartościowe i bony skarbowe
56. Banki i czeki poczt.
57. Kasa
58.
59. Obroty wewnętrzne (przejściowe)

**Konta działalności:**

Klasa 6. **Konta kosztów**

60. Zakupy
61. Wydatki osobowe
62. Podatki
63. Koszty utrzymania ruchomości i nieruchomości
64. Transporty
65. Świadczenia
66. Ogólne koszty zarz.
67. Koszty finansowe
68. Dotacje na fundusz emerytalny, amortyzacyjny i odpisy
69.

Klasa 7. **Konta sprzedaży i dochodów**

70. Sprzedaż towarów handl. i wyrobów gotowych
71.
72. Sprzedaż odpadków
73. Sprzedaż opakowań
74. Opusty na sprzed.
75.
76. Dochody uboczne
77. Dochody finansowe
78. Rabaty i opusty otrzymane
79.

c) **Konta rezultatów:**

Klasa 8. **Konta rezultatów**

80. Eksploatacja ogólna
81.
82.
83.
84.
85.
86.
87. Konto strat i zysków
88. Wyniki — Rezultaty
89. Bilans

II. **Księgowość analityczna exploatacji:**

**Konta analityczne**

Klasa 9. **Księgowość analityczna**

90.
91.
92. Konta oddziałów
93. Konta ceny kosztów własnych
94. Konta stałego inwentarza
95. Konta ubytków zapasowych (przejściowe)
96.
97. Konta różnic kalk. (zapas i koszt)
98. Konta wyników analit.

III. **Statystyka:**

**Konta statystyczne**

Klasa 0. **Konta statystyczne**

00. Uzupełnienia należące do bilansów
000. Zaangażowania
001. Nieruchomości
002. Amortyzacja
003. Odpisy
004.

Prof. L. Batardon w czasopiśmie „La comptabilité et les affaires" (luty 1948 Nr 333), w artykule „Le plan comptable et le bilan — type de la Commission de Normalisation des Comptabilités" pisze na marginesie m. in. co następuje:

1. Uważa, że utworzenie dwóch kont: eksploatacji ogólnej i strat i zysków, nie pozwoli na określenie zysków brutto eksploatacji.

2. Odróżnienie między księgowością ogólną i „księgowością analityczną eksploatacji", której prowadzenie jest fakultatywne, ma w rzeczywistości zastosowanie tylko w przedsiębiorstwach posiadających kilka fabryk. W tych przedsiębiorstwach jest rozwiązanie takie połączone ze zwiększeniem pracy i kosztów administracyjnych.

3. Uważa, że powinno się wprowadzić rozróżnienie między majątkiem, który może być upłynniony a tym, który jest naprawdę płynny.

4. To samo dotyczy zobowiązań natychmiast płatnych i krótkoterminowych.

5. Domaga się wyceny remanentów, opartej na zasadzie minimalistycznej.

6. Nowy plan ma zasadniczy błąd prawniczy i księgowy, polegający na zmniejszaniu wartości kapitału o kwoty jeszcze nie wpłacone.

7. W bilansie powinni być uwidocznieni w aktywach dostawcy, którzy otrzymali przedpłatę, a w pasywach odbiorcy, którzy wpłacili na poczet przyszłych dostaw.

Kończąc Batardon zapewnia, że chce wierzyć w to, o czym zapewnia Komisja Normalizacyjna, a mianowicie, że plan przyczyni się do powiększenia dochodu narodowego. (Oprac. SW-rr)

Dr JANINA SCHMINDLINŻANKA (Kraków)

# Środki prawne w postępowaniu podatkowym

Dekret z dnia 16. V. 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27 p. 174) zna dwa środki prawne zwyczajne tj. odwołanie i zażalenie, oraz dwa nadzwyczajne środki tj. wznowienie postępowania i uchylenia oraz zmiana decyzji z urzędu.

## ODWOŁANIA

### Decyzje

Władza podatkowa wydaje decyzje, które dzielą się na główne i incydentalne. Decyzją główną jest decyzja, która sprawę, będącą przedmiotem postępowania, załatwia co do jej istoty albo sprawę kończy w danej instancji. Decyzją incydentalną jest decyzja rozstrzygająca inne kwestie, wynikające w toku postępowania. Ma ona charakter tymczasowy i nie załatwia całej sprawy. Decyzja w sprawie zaliczki na podatek jest decyzją incydentalną (vide art. 129 ust. 1, 2, 3, i 4 dekretu o p. p.). Decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe roczne (nakaz płatniczy) jest decyzją główną. Decyzję główną można porównać z wyrokiem sądowym. Ordynacja podatkowa używała określenia „orzeczenie". W decyzji należy objaśnić stronę o przysługującym jej prawie wniesienia odwołania lub zażalenia do władzy II instancji, należy wskazać tę władzę oraz termin i tryb złożenia odwołania lub zażalenia (klauzula odwoławcza).

### Dwuinstancyjność

Dekret utrzymał powszechnie przyjętą zasadę dwuinstancyjności, postanawiając, że od decyzji głównej wydanej w I instancji, służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej. Władzą wymiarową dla podatków państwowych są urzędy skarbowe i urzędy rewizyjne w zależności od kompetencji rzeczowej oraz Obywatelskie Komisje podatkowe, — władzą odwoławczą zaś Izby Skarbowe i Komisje Odwoławcze przy Izbach Skarbowych z udziałem czynnika obywatelskiego; te ostatnie rozstrzygają odwołania osób fizycznych i spadków nieobjętych od wymiarów podatków: obrotowego, dochodowego i nadzwyczajnego od zbogacenia wojennego (§ 1 rozp. Min. Skarbu z dnia 18. I. 1947 r. Dz. U. R. P. Nr 13 poz. 50).

O ile chodzi o podatki komunalne, władzami wymiarowymi są organa wykonawcze gmin wiejskich i miejskich oraz powiatowych związków samorządowych. Władzami odwoławczymi są organa wykonawcze związków samorządowych hierarchicznie wyższego stopnia, a dla m. st. Warszawy i m. Łodzi — Minister Administracji Publicznej.

### Podanie o sprostowanie pobrania

Jeżeli wykonanie zobowiązania podatkowego następuje za pośrednictwem płatnika, służy podatnikowi prawo wniesienia do władzy podatkowej I instancji, w ciągu miesiąca od daty pobrania podatku przez płatnika, podania o sprostowanie dokonanego niesłusznie pobrania. Od decyzji wydanej na to podanie służy podatnikowi prawo wniesienia odwołania (art. 141 ust. 2 dekretu o p. p.). Przepis ten będzie miał również zastosowanie w przypadku wykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego wynikającego bezpośrednio z ustawy, jak również przez płatnika, gdy wykonał zobowiązanie podatkowe omyłkowo w kwocie nadmiernej (art. 141 ust. 3 dekretu o p. p.). Tego ostatniego przepisu nie znała Ordynacja Podatkowa.

### Termin odwoławczy

Odwołanie należy wnieść w ciągu miesiąca po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji (art. 142 ust. 1 dekretu o p. p.). Zasadą jest doręczenie decyzji a wyjątkiem ogłoszenie. Termin miesięczny przewidziany dla okresu odwoławczego daje stronie możność należytego przygotowania odwołania.

W razie śmierci strony przed upływem terminu do wniesienia odwołania może być ono wniesione przez jej spadkobierców lub kuratora spadku w ciągu miesiąca od chwili przyjęcia spadku lub ustanowienia kuratora (art. 142 ust. 2 dekretu o p. p.). Jak więc wynika z tego przepisu, śmierć strony przerywa bieg terminu do złożenia odwołania. Odwołanie wniesione przez rekurenta może być uzupełnione tylko w okresie miesięcznym od doręczenia nakazu płatniczego.

### Spóźnione odwołanie

Podanie wniesione po terminie (a więc również i odwołanie), władza podatkowa pozostawia bez rozpatrzenia, zawiadamiając o tym stronę. Jeżeli strona udowodni, że uchybienie terminu nastąpiło bez jej winy, może ona w ciągu tygodnia od ustania przeszkody prosić władzę podatkową o przywrócenie terminu, przy czym równocześnie należy wnieść odwołanie; prośbę o przywrócenie terminu można zamieścić w piśmie stanowiącym dopełnienie czynności a więc w samym odwołaniu (art. 55 dekretu o p. p.). Prośbę tę rozstrzyga ostatecznie władza odwoławcza (art. 56 dekretu o p. p.), tak, że od jej decyzji odmawiającej nie ma środka prawnego.

Inaczej kwestię uchybienia terminu do wniesienia odwołania regulowała Ordynacja Podatkowa (art. 110), która na postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia z powodu przekroczenia terminu, przewidywała zażalenie do bezpośrednio wyższej instancji jedynie w razie sporu co do tego, czy odwołanie wniesiono w terminie.

Jeżeli podatnik w odwołaniu uzasadnił przyczyny wniesienia odwołania po terminie, a wniesienie odwołania nastąpiło przed upływem dni 7 od ustania przeszkody, władza wymiarowa winna była rozpatrzyć merytorycznie takie spóźnione odwołanie lub przesłać je do rozstrzygnięcia bezpośrednio wyższej instancji, która decydowała ostatecznie, według swobodnego uznania, czy przekroczenie terminu do wniesienia odwołania nastąpiło z ważnych i nieuchronnych przyczyn. Były to więc przypadki, które mieszczą się w pojęciu vis maior, jak np. klęska żywiołowa, przerwa w komunikacji, wojna itp. W obecnym postępowaniu podatkowym w prośbie o restytucji uchybionego terminu strona powinna udowodnić, że przekroczenie terminu nastąpiło bez jej winy, czyli wystarczy „przypadek". Obecna procedura łagodniej traktuje tę kwestię.

Jeżeli władza podatkowa błędnie objaśni stronę bądź co do terminu wniesienia odwołania lub zażalenia, bądź co do dalszego toku instancji, objaśnienie takie nie może szkodzić stronie, która się do niego zastosowała. W tym przypadku:

1. odwołanie lub zażalenie wniesione w terminie wyznaczonym chociażby po upływie właściwego terminu ustawowego, uważa się za wniesione w terminie,
2. instancja niewłaściwa, która odwołanie lub zażalenie otrzymała, prześle do instancji właściwej, która postąpi z nim tak, jak gdyby było ono od początku skierowane właściwie,
3. jeżeli władza podatkowa w ogóle zaniedba objaśnić stronę o przysługującym jej prawie wniesienia odwołania lub zażalenia, strona może w ciągu dwóch tygodni od chwili ogłoszenia lub doręczenia jej decyzji żądać od władzy podatkowej, która decyzję wydała, wydania lub też przesłania jej takiego objaśnienia. W tym przypadku termin do wniesienia odwołania lub zażalenia liczy się od dnia otrzymania przez stronę objaśnienia (art. 136 ust. 1, 2, 3 dekretu o p. p.)

**Uzasadnienie wymiaru**

Przed upływem terminu do wniesienia odwołania władza podatkowa powinna udzielić zgłaszającym się stronom ustnych informacji o podstawach opodatkowania (art. 144 ust. 1 dekretu o p. p.).

Władza podatkowa powinna, na pisemną prośbę strony udzielić jej w terminie tygodniowym od wniesienia prośby pisemnego uzasadnienia podstawy opodatkowania i wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego (art. 144 ust. 2 dekretu o p. p.).

Art. 144 ust. 1 i ust. 2 daje podatnikowi możność dowiedzenia się o okolicznościach, które miały wpływ na obliczenie wymiaru i wysokości podatku. Może on na podstawie tego artykułu żądać:

a) ustnych informacji o podstawach wymiaru,
b) i pisemnego uzasadnienia podstawy opodatkowania, przy czym udzielenie ustnych informacyj nie wyłącza udzielenia nadto uzasadnienia na piśmie. Podatnik może prosić również o odpisy protokółów zawierających istotne części opinii biegłych i zeznań świadków.

Przepisy te mają na celu danie podatnikowi możności obrony swych praw w postępowaniu odwoławczym, a o celowej obronie może być tylko wtedy mowa, kiedy podatnik jest dokładnie obznajomiony z materiałem faktycznym, który służył władzy wymiarowej do ustalenia wymiaru podatku. Dekret o postępowaniu podatkowym nie przewiduje obowiązku udzielenia podatnikowi wglądu w akta administracyjne, jak również prawa zwracania się o informacje co do podstaw wymiaru po upływie terminu do wniesienia odwołania.

Wniesienie prośby o wydanie uzasadnienia zawiesza bieg terminu do wniesienia odwołania do dnia, w którym uzasadnienie zostanie doręczone (art. 144 ust. 3 dekretu o p. p.). Zawieszenie biegu terminu do wniesienia odwołania ma ten skutek, że nie wlicza się do biegu terminu do wniesienia odwołania okresu czasu jaki upłynął od dnia złożenia prośby o wydanie uzasadnienia wymiaru na piśmie do dnia doręczenia go podatnikowi, wlicza się natomiast czas, który upłynął od wręczenia nakazu płatniczego do wniesienia prośby o uzasadnienie i od dnia następnego po doręczeniu uzasadnienia.

Przepis o obowiązku udzielenia podstaw wymiaru na piśmie w terminie tygodniowym ma charakter lex imperfecta, albowiem nie przewiduje żadnych sankcji za jego przekroczenie.

**Składniki odwołania**

Odwołanie (zażalenie) składa się na piśmie za pośrednictwem tej władzy podatkowej, która decyzję wydała (art. 145 ust. 1 dekr. o p. p.). Artykuł 25 ust. 1 dekr. o p. p. m. in. zezwala na wniesienie odwołania i zażalenia nie tylko pisemnie ale także telegraficznie, wzgl. ustnie do protokółu. W zestawieniu art. 25 ust. 1 i art. 145 ust. 1 cyt. dekretu wynika rozbieżność; jest to niedopatrzenie ze strony ustawodawcy. Tę sprzeczność należy rozstrzygnąć w ten sposób, że pierwszeństwo przy interpretacji daje się art. 145, gdyż znajduje się w rozdziale o odwołaniach.

Odwołanie powinno czynić zadość ogólnym wymaganiom przewidzianym dla podań, a nadto ma zawierać specyficzne elementy:

1. wskazanie władzy podatkowej, do której jest skierowane,
2. imię, nazwisko oraz adres wnoszącego odwołanie,
3. wskazanie decyzji, której zmiany lub uchylenia wnoszący domaga się,
4. konkretne zarzuty przeciw decyzji,
5. wskazanie w jakim kierunku należy zmienić decyzję,
6. przedstawienie środków dowodowych, które dają władzy podatkowej możność stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu twierdzeń
7. datę,
8. podpis.

ad 4) Dekret o postępowaniu podatkowym nie precyzuje pojęcia „konkretnych zarzutów". Według stałej judykatury N.T.A. za konkretne uważa się takie zarzuty, które jeśliby się okazały uzasadnione, wywrą wpływ na ustalenie wymiaru wzgl. podatku, a które muszą być na tyle sprecyzowane i poparte należytymi dowodami, ażeby władza miała możność ścisłego określenia faktu, o który stronie chodzi. Będą to zarzuty, które są zdolne wzruszyć podstawy ustaleń władzy wymiarowej, a zatem wyklucza się z natury rzeczy twierdzenia gołosłowne, których prawdziwości władza nie jest zobowiązana stwierdzić ani ustalić. Zarzuty konkretne winna władza podatkowa zbadać i rozprawić się z nimi. Konkretnym będzie m. in. zarzut niekontrolowania w postępowaniu wymiarowym ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych, zarzut za wysoko przyjętej normy zyskowności netto, wobec ustalenia marży zarobkowej itp., przy czym dane cyfrowe muszą być ściśle oznaczone. Nie będą więc konkretnymi zarzuty ograniczające się wyłącznie do krytyki materiału zebranego przez władzę i nie przedstawiające ze swej strony żadnych pozytywnych danych i dowodów.

ad 6) Ciężar udowodnienia twierdzeń zawartych w odwołaniu spoczywa na podatniku. Władza podatkowa według własnego przekonania, na podstawie wszechstronnego rozważania zebranego materiału ocenia wiarygodność i moc dowodów (art. 77 dekr. op. p.); w tym przepisie dekret wyraził zasadę swobodnej oceny dowodów. Podatnik może zaofiarować dowód:

a) z dokumentów, do których zalicza się również księgi handlowe, uproszczone i podatkowe,
b) ze świadków i biegłych,
c) z oględzin, kontroli i lustracji.

Z tego co wyżej powiedziano wynika, że odwołanie winno być tak pod względem faktycznym jak i prawnym należycie uzasadnione.

Zupełnie inaczej traktuje tę kwestię rozporządzenie o postępowaniu administracyjnym, które postanawia, że odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia,

wystarczy, jeśli z podania strony wynika, iż nie jest zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę.

**Nowości w odwołaniu**

W postępowaniu podatkowym istnieje ograniczenie „beneficium novorum" w odwołaniu, uzasadnione koniecznością położenia tamy świadomemu przewlekaniu postępowania przez umyślne przerzucenie przytoczenia materiału faktycznego i dowodowego do II instancji zamiast to uczynić w pierwszej. Uregulowanie w ten sposób tej kwestii wpływa na treść i znaczenie postępowania w instancji I, gdyż system procesowy ograniczający „nova" w odwołaniu, stawia stronom i władzy orzekającej trudniejsze zadania i znacznie większą nakłada na nie odpowiedzialność, gdyż niedokładność w twierdzeniach i przedstawieniu środków dowodowych w instancji I mści się w dalszej konsekwencji na podatniku. Według art. 146 dekr. o p. p. strona może przytoczyć tylko takie okoliczności, które zaszły przed wydaniem decyzji I instancji. Nie wolno i tych także przytoczyć o ile

1. strona powinna była przedstawić je w I instancji, a przedstawiła dopiero w postępowaniu odwoławczym,
2. o ile stoją w sprzeczności nieusprawiedliwionej z dotychczasowym stanowiskiem strony (chyba, że należą do tych, które władza podatkowa uwzględnia z urzędu),
3. dążą do oczywistego przewleczenia sprawy,
4. zmieniają sprawę pod względem prawnym,
5. albo dotyczą żądania nierozpatrywanego w I instancji,
6. zarzuty dotyczą ustaleń dokonanych na podstawie norm szacunkowych, chyba, że nastąpiło naruszenie z art. 118 dekr. o p. p.

W zestawieniu art. 146 ust. 2 p. p. i art. 93 ust. 2 p. p. wynika, że jeżeli strona nie godzi się z ustaleniami zawartymi w protokóle badania ksiąg handlowych i nie złożyła umotywowanego wyjaśnienia wraz ze środkami dowodowymi w protokóle względnie w terminie dwutygodniowym po otrzymaniu odpisu tego protokółu, a władza podatkowa ustaliła wymiar w oparciu o protokół badania księgowości, to w postępowaniu odwoławczym władza nie weźmie pod rozwagę ani okoliczności, ani dowodów dotyczących protokółu badania ksiąg handlowych.

**Zakres działania władzy I i II instancji**

Władza podatkowa I instancji bada konkretne zarzuty, przeprowadza postępowanie dowodowe, uzupełnia postępowanie wyjaśniające, usuwa wadliwości postępowania i przesyła odwołanie wraz z aktami sprawy II instancji ze swoim wnioskiem wzgl. zmienia sama swoją decyzję. Urząd skarbowy może sam zmienić swoją decyzję, jeżeli uzna, że odwołanie zasługuje w całości względnie w części na uwzględnienie, a zmniejszenie podatku nie przekroczy kwoty 10.000 zł. Urząd rewizyjny ma tę kompetencję w granicach do 20.000 zł. W postępowaniu sądowym tego przepisu nie spotykamy, istnieje natomiast w postępowaniu administracyjnym: Strona nie zadowolona z decyzji władzy podatkowej I instancji może żądać w ciągu dwóch tygodni po otrzymaniu decyzji, aby jej odwołanie zostało rozpatrzone przez władzę podatkową II instancji.

Wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji. Władza podatkowa może jednak wstrzymać w całości lub części wykonanie decyzji, jeżeli to jest wskazane w ważnym interesie strony

Władza II instancji może zarządzić uzupełnienie postępowania wyjaśniającego przez siebie lub przez władzę I instancji. Jeżeli postępowanie było dotknięte istotną wadliwością, władza drugiej instancji zwraca odwołanie instancji I celem usunięcia stwierdzonych wadliwości. Władza II instancji nie jest związana przy rozstrzyganiu odwołania ustaleniami władzy I instancji i bądź oddala odwołanie, bądź zmienia zaskarżoną decyzję.

**Wymiar uzupełniający**

Jeżeli władza II instancji przyjdzie do przekonania, że zobowiązanie podatkowe ustalono w kwocie za niskiej, wówczas nie rozstrzygając odwołania zwraca sprawę władzy podatkowej I instancji, celem dokonania uzupełniającego ustalenia zobowiązania podatkowego (tzw. uzupełniającego wymiaru — art. 152 ust. 1 dekr. o p. p.). Prawo instancji odwoławczej zarządzenia uzupełniającego wymiaru podatku nie ogranicza się do przedmiotów, które stały się sporne wskutek odwołania, lecz rozciąga się na cały wymiar podatku (O. N. T. A. z 6. V. 1932 L. Rej. 273/30).

Wymiar uzupełniający ma miejsce w przypadkach, gdy władza odwoławcza doszła do przekonania, że władza wymiarowa mylnie oceniła materiał faktyczny znajdujący się w aktach na niekorzyść Skarbu Państwa. (Jest to przypadek reformatio in peius.)

W razie podwyższenia podatku należy wydać nową decyzję z wezwaniem do zapłaty różnicy podatku. Od decyzji służy stronie prawo wniesienia odwołania, jeżeli odwołanie takie zostało wniesione, należy je rozpatrzyć łącznie z pierwotnym odwołaniem, w przeciwnym zaś razie, pierwotne odwołanie podlega rozpatrzeniu o tyle, o ile zawarte w nim zarzuty nie zostały przesądzone przez uzupełniający wymiar (art. 152 ust. 2 dekr. o p. p.).

Zagadnienie to inaczej było unormowane w Ordynacji Podatkowej, gdyż odwołanie od wymiaru pierwotnego w razie niewniesienia odwołania od wymiaru uzupełniającego było rozpatrywane niezależnie od wymiaru uzupełniającego.

W skardze na decyzję, dotyczącą uzupełniającego wymiaru, podatnik nie może już podnosić zarzutów przeciw pierwotnemu wymiarowi (O. N. T. A. z 23. XI. 1932 r. L. Rej. 516/31).

Dekret nie zakreśla żadnego terminu prekluzyjnego dla dokonania wymiaru uzupełniającego, gdyż wymiar taki, oparty na decyzji władzy załatwiającej odwołanie podatnika, zawisły jest od momentu załatwienia odwołania. Nie można uskutecznić wymiaru uzupełniającego po wydaniu decyzji w II instancji względnie umorzeniu postępowania odwoławczego.

Odwołanie może być cofnięte pisemnie lub ustnie przez oświadczenie do protokółu (art. 153 ust. 1 dekretu o p. p.). Cofnięcie odwołania wymaga do swej skuteczności zgody władzy podatkowej, w razie zaś przesłania odwołania władzy odwoławczej — zgody tej władzy i ma moc z chwilą zawiadomienia podatnika o umorzeniu postępowania odwoławczego (art. 153 ust. 2 dekr. o p. p.). Przepis ten ma na celu niedopuszczenie do wycofania odwołania w przypadku, gdy zachodzą okoliczności uzasadniające wymiar uzupełniający.

**Prawo składania ustnych wyjaśnień na K. O.**

Zasada ustności i bezpośredniości w postępowaniu odwoławczym ma zastosowanie tylko w przypadku, gdy odwołanie podlega rozpatrzeniu przez Komisję Odwo-

ławczą. Art. 151 dekr. o p. p. postanawia, że jeżeli podatnik wyrazi w odwołaniu życzenie złożenia ustnych wyjaśnień w celu uzasadnienia podniesionych w nim zarzutów, należy go zawiadomić o terminie rozpoznania odwołania przynajmniej na tydzień przed posiedzeniem Komisji Odwoławczej pod warunkiem, że przy wniesieniu odwołania uiści opłatę, która wynosi ½% kwoty spornego podatku, niemniej jednak niż 50 zł i nie więcej niż 500 zł. W razie całkowitego lub częściowego uwzględnienia odwołania opłata podlega zwrotowi.

Wniosek podatnika o zawiadomieniu go o terminie rozpatrywania odwołania, celem złożenia ustnych wyjaśnień, winien być zgłoszony w terminie zakreślonym do wnoszenia odwołań (O. N. T. A. z 31. V. 1930 r. L. Rej. 1355/28). Rola podatnika na posiedzeniu Komisji Odwoławczej ogranicza się tylko do złożenia ustnych wyjaśnień na wniesione odwołanie natomiast stawianie nowych zarzutów i ofiarowanie nowych środków dowodowych jest niedopuszczalne (O. N. T. A. z 3. VI. 1931 L. Rej. 2239/29) Art. 151 dekr. o p. p. ma wyłączne zastosowanie tylko wtedy, gdy rozstrzygnięcie odwołania należy do Komisji Odwoławczej, nie ma natomiast zastosowania gdy instancją odwoławczą jest Izba Skarbowa lub Ministerstwo Skarbu.

Opłatę z art. 151 dekr. o p. p. za stawiennictwo przed Komisją Odwoławczą uiszcza się przez naklejenie znaczków stemplowych na odwołaniu albo przez wpłatę odpowiedniej kwoty w kasie Urzędu Skarbowego.

**Prawne i faktyczne uzasadnienie decyzji.**

W decyzji, nie uwzględniającej całkowicie lub częściowo odwołania, władza odwoławcza powinna w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania podać prawne i faktyczne uzasadnienie decyzji (art. 154 ust. 2 dekretu o p. p.).

Obowiązkiem władzy jest rozprawienie się w decyzji na odwołanie z należycie skonkretyzowanymi zarzutami odwołania, to znaczy zawiadomienie podatnika o tym, dlaczego podniesiony zarzut uważa za nieuzasadniony lub nieistotny (O. N. T. A. z 24. I. 1930 r. L. Rej. 309/28) — również należy rozprawić się z przedłożonymi przez podatnika na uzasadnienie twierdzeń odwołania dowodami (O. N. T. A. z 6. IV. 1933 r. L. Rej. 2955/30).

**Decyzje ostateczne i prawomocne**

Decyzja, od której nie służy odwołanie lub zażalenie w toku instancji administracyjnych, jest ostateczna. Decyzja, której nie można zaskarżyć również do sądu administracyjnego, jest prawomocna (art. 131 ust. 1 i 2 dekr. o p. p.).

Decyzją ostateczną według dekretu będzie więc decyzja instancji II, albo decyzja wydana przez władzę naczelną, od której nie ma odwołania ani zażalenia wzgl. decyzja instancji I, od której upłynął termin do wniesienia odwołania lub zażalenia (ta ostatnia jest również prawomocna).

Decyzja ostateczna może być jednak obalona na skutek skargi do N. T. A. — i sprawa na nowo rozpatrzona zakończy się nową decyzją ostateczną.

Decyzja ostateczna przemienia się w prawomocną jeżeli nie może być zaskarżona do N. T. A. wskutek upływu terminu lub niewyczerpania administracyjnego toku instancji, albo z powodu wydania już wyroku przez N. T. A. odrzucającego skargę, względnie dotycząca sprawy wyłączonej spod orzecznictwa N. T. A. (wyłączone m. in. są sprawy, w których władze administracyjne uprawnione są do rozstrzygania według swobodnego uznania w granicach pozostawionych temu uznaniu).

**Skarga do N. T. A.**

Skargę do N. T. A. wnosi strona w terminie dwumiesięcznym, licząc od dnia prawidłowego doręczenia lub ogłoszenia zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia. Skarga powinna być wniesiona przez adwokata.

Również na zasadzie art. 155 dekr. o p. p. przewodniczącemu komisji odwoławczej służy prawo wniesienia skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego na decyzję tej komisji. W przypadku tym zastępstwo adwokackie nie obowiązuje.

Skargę tę uzasadnia między innymi przyjęcie w uchwale komisji odwoławczej stanu faktycznego niezgodnie z aktami (O. N. T. A. z 22. I. 1935 r. L. Rej. 2334/32). W myśl stałej judykatury N. T. A. przewodniczącemu komisji odwoławczej służy zarzut, skierowany przeciw ocenie przez komisję wyników postępowania dowodowego, jedynie wówczas, jeżeli ten ostatni twierdzi, że ocena była dowolna. Kontrola oceny dowodów nie należy do N. T. A. jeżeli brak jest zarzutów dowolności, gdyż opiera się na swobodnym uznaniu.

Termin do wniesienia skargi biegnie dla przewodniczącego komisji odwoławczej od dnia powzięcia decyzji (O. N. T. A. z 10. IV. 1926 L. Rej. 1410/32).

Obecnie Najwyższy Trybunał Administracyjny nie został jeszcze po wojnie uruchomiony.

Ustawa konstytucyjna z dnia 19. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 18 poz. 71) w art. 26 zapowiada, że „osobna ustawa ustali tryb i zakres działania organów właściwych do orzekania o legalności aktów administracyjnych w zakresie administracji publicznej".

Wobec tego, iż dotychczas osobna ustawa nie ukazała się, aby nie dopuścić do uprawomocnienia się decyzji ostatecznych, należy wnieść o terminie ustawowym skargę do N. T. A.

(D. c. n.)

# Z KRAJU I ZAGRANICY

## Z KRAJU

**1. Z nadwyżką 20,7 miliardów złotych wykonano budżet państwowy w roku 1947.**

Budżet państwowy za 1947 r. wykonany został w dochodach na sumę 228,4 miliarda zł, w wydatkach zaś — 207,7 miliarda zł. Nadwyżka dochodów nad wydatkami wyniosła za ten okres 20,7 miliarda zł.

Dzięki osiągniętej nadwyżce zostało zlikwidowane zadłużenie Skarbu Państwa wobec Narodowego Banku Polskiego, powstałe w latach 1945—46.

Na przychody budżetowe składają się następujące pozycje: podatki bezpośrednie 75,1 miliarda zł (32,9%), pośrednie i cła — 5,5 miliarda zł (2,4%), monopole skarbowe — 62,1 miliarda zł (27,2%), Daniny Narodowe — 10,1 miliarda zł (4,4%), udział Skarbu w podatku gruntowym — 3,9 miliarda zł (1,7%), wpływy ze sprzedaży komercyjnej — 43,6 miliarda zł 19,1%), różne dochody administracyjne — 16,8 miliarda zł (7,3%), sprzedaż majątków — 5,8 miliarda zł (2,6%) i bilety skarbowe — 5,5 miliarda zł.

W poszczególnych kwartałach przychody budżetowe wynosiły: w pierwszym kwartale 35,9 miliarda zł, drugim — 46,3 miliarda zł, w trzecim — 49,3 miliarda i w czwartym kwartale — 96,9 miliarda złotych

W rozchodach budżetowych należy uwzględnić następujące pozycje: normalne wydatki budżetowe 121,6 miliarda zł, wyżywienie ludności 46,4 miliarda zł, dotacje na kapitał obrotowy dla przedsiębiorstw państwowych 18,3 miliarda zł i dotacje na inwestycje — 21,4 miliarda zł.

Rozwój rozchodów w poszczególnych kwartałach przedstawia się analogicznie do wzrostu przychodów: w pierwszym kwartale 35,6 miliarda zł, drugim — 38,4 miliarda zł, trzecim 40,9 miliarda zł i czwartym — 92,8 miliarda zł.

Budżet na 1947 r. uwzględniając kredyty dodatkowe (o łącznej kwocie 22,3 miliarda zł) przewidywał rozchody w sumie 196 miliardów zł poza dotacjami inwestycyjnymi.

Rozchody efektywne bez dotacji na inwestycje wyniosły 186,3 miliarda zł, co stanowi 95% kwoty preliminowanej.

**2. Udział sektorów we wpływach podatkowych w roku 1947.**

W ogólnych wpływach podatków bezpośrednich w r. ub. sektor prywatny partycypował w 56%. Na drugim miejscu był sektor państwowy — 35%, dalej spółdzielczy — 8% i samorządowy — 1%.

**3. O zmianę klucza podziału podatku gruntowego.**

Warszawska Wojewódzka Rada Narodowa postanowiła wystąpić do Rady Państwa o podjęcie inicjatywy ustawodawczej w kierunku zmiany klucza podziału podatku gruntowego od dnia 1 lipca 1948 przez podwyższenie udziału samorządu wojewódzkiego we wpływach podatku gruntowego do 6% ogólnych wpływów. Podwyższenie to umożliwi wojewódzkim związkom samorządowym wypełnienie ustawowych obowiązków oraz przyśpieszy ostateczną organizację samorządu wojewódzkiego. Niezależnie od tego Wojewódzka Rada Narodowa wniosła o przyznanie gminom wiejskim prawa potrącania 3% z udziałów w podatku gruntowym odprowadzanych na rzecz Skarbu Państwa, Komunalnego Funduszu Pożyczkowo-Zapomogowego, Powiatowego i Wojewódzkiego Związku Samorządowego oraz Związku Samopomocy Chłopskiej; potrącenie będzie przeznaczone na koszty wymiaru i poboru podatku gruntowego.

**4. Jeszcze o centralizacji rachunkowości przemysłu miejscowego.**

Projektowana centralizacja rachunkowości w Wojewódzkich Dyrekcjach Przemysłu Miejscowego, ze względu na duże trudności techniczne w terenie oraz przeprowadzaną reprywatyzację została odroczona do czasu komercjalizacji Dyrekcji Przemysłu Miejscowego.

**5. Pracownicy handlu państwowego szkoleni przez Instytut Administracji Przemysłowej.**

Państwowy Instytut Administracji Przemysłowej w Gliwicach odgrywa niepoślednią rolę w dziedzinie kształcenia zawodowego pracowników handlu i administracji przemysłowej. Wystarczy wspomnieć, że w roku ubiegłym Instytut szkolił równocześnie 160 pracowników dla potrzeb przemysłu i 140 dla potrzeb handlu.

Ostatnio Instytut położył silny nacisk na wyszkolenie zawodowe fachowców handlu. W końcu lutego br. uruchomiono w Gliwicach dwa nowe kursy: księgowych i handlowy, przeznaczony dla pracowników Państwowej Centrali Handlowej. Z początkiem marca Instytut zainicjował jednomiesięczny kurs specjalny dokształcający dla pracowników Centrali Handlowej Przemysłu Chemicznego.

W najbliższej przyszłości Instytut zamierza uruchomić szereg kursów w celu wyszkolenia pracowników Powszechnych Domów Towarowych. Przewiduje się zorganizowanie m. in. kursu księgowych, kontrolerów sprzedaży, zaopatrzeniowców i kierowników Działów P. D. T. Kursy te odbędą się w Gliwicach. Jednocześnie szkolenie sprzedawców będzie się odbywało w Ośrodku Szkolenia Zawodowego w Katowicach.

W celu przyjścia z pomocą słuchaczom, Dyrekcja P. D. T. przystąpi do wydawania popularnych broszurek o objętości 30—40 stron, zawierających opracowania zagadnień z dziedziny towaroznawstwa, rachunkowości, sprzedaży i organizacji handlu. Broszurki te będą wydawane dwa razy w miesiącu.

**6. Sprawy podatkowe i statystyczne przedmiotem obrad komisyj Izb Przem.-Handlowych.**

Ostatnio odbyło się szereg posiedzeń poszczególnych Międzyizbowych Komisji Izb Przemysłowo-Handlowych.

M. in. Międzyizbowa Komisja Statystyczna powzięła następujące uchwały:

1. Przepracowań statystycznych materiałów koncesyjnych dokonują poszczególne Izby P. H. we własnym zakresie. Ustalenie tablic statystycznych dla tych opracowań powierzono specjalnej komisji.
2. Oddział Pracy Wydziału Koordynacji nawiąże kontakt z Min. Pracy i Opieki Społecznej w sprawie o-

graniczenia obowiązku sporządzania miesięcznych sprawozdań ze stanu zatrudnienia.

3. Odnośnie sprawozdawczości miesięcznej zrzeszeń przemysłowych, Komisja poleciła przeprowadzenie konferencji z dyrektorami zrzeszeń na terenie poszczególnych Izb w sprawie poinformowania ich o konieczności prowadzenia sprawozdawczości w ustalonych terminach.

Międzyizbowa Komisja Obciążeń Publicznych, wobec mającej się w najbliższym czasie odbyć konferencji w Ministerstwie Skarbu, postanowiła należycie przygotować się do tej konferencji i powzięła uchwały w sprawach: działalności Obywatelskich Komisji Podatkowych, domiarów podatkowych, nowelizacji okólnika, dotyczącego norm średniej dochodowości, ilościowej kontroli towarów, dowodów wewnętrznych, systemu zbierania informacji oraz rozpraw podatkowych.

Wszystkie postulaty będą przedłożone Ministerstwu Skarbu. Postulaty te według „Śląskich Wiadomości Gospodarczych" brzmią: Wobec istniejącej sytuacji na odcinku podatkowym w sektorze prywatnym, Izby Przemysłowo-Handlowe postanowiły przedstawić Ministrowi Skarbu pewne postulaty, celem zmiany dotychczasowej praktyki urzędów skarbowych.

Zagadnienia omówione dotyczą spraw podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem następujących zagadnień:

1. stosunku władz skarbowych do księgowości,
2. całokształtu domiarów podatkowych,
3. norm średniej dochodowości brutto i netto,
4. Obywatelskich Komisji Podatkowych, pod kątem widzenia ich swobodnego działania, ich składu i składu Komisji Odwoławczych,
5. scalenia podatku obrotowego na odcinku sektora prywatnego,
6. reformy przepisów odnośnie kontroli ilościowej,
7. rozpraw podatkowych, których urzędy skarbowe mimo upoważnienia ustawowego nie przeprowadzają,
8. przedłużenia mocy obowiązującej okólnika z dnia 9. VI. 1947 w sprawie dowodów wewnętrznych na rok 1948,
9. szacowania podstawy opodatkowania w trybie art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym,
10. szczególnych postulatów podatkowych dla Ziem Odzyskanych,
11. opodatkowania Zrzeszeń Przemysłowych,
12. synchronizacji podatków komunalnych z państwowymi,
13. jak najszybszego powołania do życia N. T. A.,
14. podwyższenia górnej granicy upoważnienia przyznanego urzędom skarbowym i rewizyjnym do rozpatrywania we własnym zakresie odwołań i zażaleń od decyzji wymiarowych z 10.000 zł na 100.000 złotych,
15. pobieranie odsetek zwłoki przy decyzjach domiarowych,
16. zmiany przepisów Rozporządzenia Minisira Skarbu z dnia 31. 10. 1946 r. „O księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych" odnośnie prowadzenia księgi podatkowej Nr 1,
17. podwyższenia minimum dochodu wolnego od opodatkowania z kwoty 72 tysiecy złotych na 144 tysiące złotych.

## Z ZAGRANICY

### Francja

**7. Międzynarodowy Kongres Księgowości.**

VI Międzynarodowy Kongres Księgowości będzie obradował w Paryżu w terminie 10—15 maja br. Prace przygotowawcze są już rozpoczęte. Kierują nimi: M. P. Caujolle i M. Ch. Pengaou. Od 15. XI. 1947 r. ukazuje się miesięczny biuletyn Kongresu. Znajdujemy w nim zarys organizacji Kongresu i zagadnienia opracowane przez 12 już utworzonych sekcji. Ponadto podaje biuletyn sprawozdania z konferencji, które odbywają się co poniedziałek w „Central National d'Information Economique" (16, rue de Monceau, Paris), konferencji poprzedzanych posiedzeniami poszczególnych sekcji. Sekretariat Generalny Kongresu przyjmuje dokumenty i projekty (maksymalnie 8 stron z podwójnym odstępem w 4 egzemplarzach na maszynie). Przyjmuje także zgłoszenia na Kongres. Wpłata 500 frs upoważnia do udziału w posiedzeniach i do otrzymania biuletynu. Akta Kongresu będą wysłane tym, którzy przekażą równocześnie 1000 frs (700—800 stron).

**8. Ustawa o daninie nadzwyczajnej uchwalona przez parlament francuski.**

Francuskie Zgromadzenie Narodowe uchwaliło ostatecznie projekt rządowy ustawy o daninie nadzwyczajnej, przewidującej opodatkowanie zysków i dochodów przedsiębiorstw. Po trzydniowych obradach nad blisko 200 poprawkami, złożonymi do projektu ustawy, przeprowadzono głosowanie, w którym 315 posłów wypowiedziało się za ustawą, przeciwko niej zaś wystąpiło 255. Przy odrzuceniu jednej z poprawek rząd uzyskał zaledwie 3 głosy większości. Prawidłowość obliczania głosów została zakwestionowana przez posła Duclosa oraz innych deputowanych, którzy złożyli w tej sprawie protest.

Uwagę zwróciła taktyka posłów gaullistowskich w trakcie głosowania nad poszczególnymi poprawkami. Podczas, gdy część z nich występowała przeciwko rządowi, inna grupa regularnie popierała rząd.

### Szwajcaria

**10. W pogoni za nowymi źródłami dochodów budżetowych.**

W szwajcarskim miesięczniku „Steuer-Revue — Revue Fiscale" (nr 10 z października 1947) ukazał się artykuł dra R. Borkowskyego, który wskazuje na nowe, dotąd nie wykorzystane źródło dla skarbu związkowego w Szwajcarii.

Autor stwierdza, że prawa wyjątkowe i ograniczenia, wprowadzone przez państwo w ostatnich latach w wielu dziedzinach życia gospodarczego, są źródłem niezasłużonych a pokaźnych dochodów dla rozmaitych przedsiębiorstw prywatnych, bez żadnej korzyści dla skarbu związkowego. Szczególnie chodzi tutaj o handel zagraniczny: kontyngenty, uprawnienia clearingowe i transferowe. Oprócz tego w niektórych dziedzinach przemysłu i handlu wewnętrznego obowiązują zakazy (zakaz budowy nowych hoteli, otwierania nowych domów towarowych), wprowadzone przez państwo pod naciskiem dotychczasowych przedsiębiorców, zainteresowanych w ograniczeniu konkurencji.

Wskazując na rażącą różnicę między postulowanymi przez prywatne sfery gospodarcze zasadami wolnej konkurencji a rzeczywistymi dążeniami tych sfer, na których życzenie państwo wprowadza zakazy powstawania nowych przedsiębiorstw, — stwierdza autor, że najwłaściwszym a zarazem dla państwa korzystnym

rozwiązaniem byłoby stosowanie systemu przetargowego. Kontyngenty przywozowe, uprawnienia clearingowe, dewizowe itd. należy przydzielać w drodze przetargu najwięcej oferującemu, zamiast przydzielać je — jak się to dzieje obecnie — na zasadach tzw. „historycznych", czyli w oparciu o obroty firm w latach ubiegłych, bez pobierania opłat na rzecz państwa.

Zdaniem autora, system „historyczny" winien ulec rewizji głównie z uwagi na kiepski stan finansów związkowych w Szwajcarii, a także ze względu na to, że nowy system przetargowy, usuwając preferencje oparte na niesłusznych i przestarzałych kryteriach, uaktywni współzawodnictwo.

Szwajcaria szuka nowych źródeł dochodu dla skarbu związkowego z powodu... ciężkiego położenia finansowego. „Ciężar podatkowy wzrósł i jego wysokość budzi zaniepokojenie" — pisze autor na wstępie — „a stan finansów publicznych jest taki, że nie można oczekiwać istotnych ulg". (MP)

**Szwecja**

11. Obie Izby szwedzkiego parlamentu wyraziły zgodę na propozycję rządu, opodatkowania konsumcji benzyny w wysokości 27 oro na litrze. Nowa cena benzyny wynosi 70 oro za 1 litr.

# VADEMECUM PODATKOWE

## UWAGA KSIĘGOWI!

Dekret z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń uległ nowelizacji następującej:

„Na podstawie art. 4 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej i ustawy z dnia 9 marca 1948 r. o upoważnieniu Rządu do wydawania dekretów z mocą ustawy (Dz. U. R. P. Nr 15, poz. 107) — Rada Ministrów postanawia a Rada Państwa zatwierdza co następuje:

Art. 1. W dekrecie z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 30, poz. 129) wprowadza się zmiany następujące:

1) w art. 5 ust. (1) pkt. 19) otrzymuje brzmienie:

„19) Wynagrodzenia nie przekraczające w stosunku rocznym 108 000 zł rocznie, chyba, że dekret niniejszy stanowi inaczej".

2) art. 9 ust. (2) otrzymuje brzmienie:

„(2) Zniżka, o której mowa w ust. (1) odnosi się tylko do tych podatników, których wynagrodzenie nie przekracza 360.000 zł w stosunku rocznym i którzy w okresie wypłaty wynagrodzenia nie są podatnikami w podatku dochodowym. W przypadku, gdy mąż jest podatnikiem w podatku dochodowym, albo gdy oboje ze współmałżonków pobierają wynagrodzenie, żonie zniżka nie przysługuje, z wyjątkiem przypadku, gdy wynagrodzenie męża jest zwolnione od podatku na mocy art. 5 ust. (1) pkt. 20. Podatnikowi, który otrzymuje wynagrodzenie od różnych pracodawców (art. 17) przysługuje zniżka tylko w stosunku do jednego wskazanego przez niego wynagrodzenia; zmiana wskazanego wynagrodzenia korzystającego ze zniżki nie może nastąpić w ciągu danego roku".

3) art. 10 ust. (1) otrzymuje brzmienie:

„(1) Podatek podwyższa się:

1) o 20% dla podatników w wieku ponad 21 lat, nieżonatych lub niezamężnych, nie mających na utrzymaniu dzieci i pobierających wynagrodzenie ponad 240 000 zł rocznie.

2) o 10% dla podatników żonatych lub zamężnych od lat przeszło dwóch lecz nie mających na utrzymaniu dzieci, jeżeli podatnicy ci pobierają wynagrodzenie ponad 320.000 złotych rocznie".

4) art. 11 otrzymuje brzmienie:

„(1) Podatek wymierza się według następującej skali:

| Stopień wynagrodzenia | Wysokość wynagrodzenia obliczona w stosunku rocznym w złotych: ponad | do | Stopa procent. pod. % |
|---|---|---|---|
| 1 | 108.000 | 120 000 | 1 |
| 2 | 120.000 | 130 000 | 1,5 |
| 3 | 130.000 | 140.000 | 2 |
| 4 | 140.000 | 150 000 | 2,5 |
| 5 | 150.000 | 170 000 | 3 |
| 6 | 170.000 | 190 000 | 4 |
| 7 | 190 000 | 210.000 | 5 |
| 8 | 210.000 | 230.000 | 6 |
| 9 | 230 000 | 250 000 | 7 |
| 10 | 250.000 | 300 000 | 8 |
| 11 | 300.000 | 350.000 | 9 |
| 12 | 350.000 | 400.000 | 10 |
| 13 | 400.000 | 450.000 | 12 |
| 14 | 450 000 | 500.000 | 14 |
| 15 | 500.000 | 600.000 | 16 |
| 16 | 600.000 | 700 000 | 18 |
| 17 | 700.000 | 800 000 | 20 |
| 18 | 800.000 | 900.000 | 22 |

(2) Przy wynagrodzeniach przekraczających w stosunku rocznym 900.000 zł podatek wynosi 22% i oprócz tego 30% kwoty wynagrodzenia, stanowiącego nadwyżkę ponad 900.000.

(3) Podstawę do ustalenia stopy procentowej podatku stanowi wynagrodzenie obliczone w stosunku rocznym.

(4) Dla ustalenia stopy procentowej i obliczenia podatku wynagrodzenia zaokrągla się do pełnych dziesiątków złotych w dół, sumę podatku zaś do pełnych złotych, odrzucając końcówki wyrażone w groszach."

5) w art. 12 ust. (3) otrzymuje brzmienie:

„(3) Jeżeli pracodawca nie potrąca należnego podatku, lecz ponosi go z własnych funduszów, obowiązany jest przyjąć za podstawę do ustalenia stopy procentowej i obliczenia podatku taką kwotę, aby — po potrąceniu od tej kwoty należnego podatku — pozostała różnica wyrażała sumę przypadającą pracownikowi do wypłaty. Zasada powyższa ma zastosowanie, gdy wynagrodzenie przekracza 240.000 złotych w stosunku rocznym."

6) w art. 13 ust. (1) otrzymuje brzmienie:

„(1) Pracodawca, wypłacający poszczególnemu pracownikowi wynagrodzenie w sumie nieprzekraczającej 150 000 zł w stosunku rocznym, obowiązany jest, oprócz potrąconego pracownikowi podatku w myśl art. 11, uiścić z własnych funduszów dodatkową opłatę według następującej skali:

| Stopień wynagrodzenia | Wysokość wynagrodzenia obliczona w stosunku rocznym w złotych: ponad | do | Roczna suma dod. opłaty |
|---|---|---|---|
| 1 | — | 108 000 | 4 200 |
| 2 | 108 000 | 120 000 | 3.000 |
| 3 | 120 000 | 130.000 | 2 280 |
| 4 | 130.000 | 140 000 | 1.500 |
| 5 | 140.000 | 150.000 | 480 |

7) w art. 15 ust. (1) otrzymuje brzmienie:

„(1) Pracodawca, wypłacający osobie u niego zatrudnionej dwa lub więcej wynagrodzeń, obowiązany jest, jeżeli łączna suma tych wynagrodzeń w danym roku podatkowym przekroczy 108.000 zł, obliczyć podatek, przyjmując za podstawę łączną sumę tych wynagrodzeń."

8) w art. 17 ust. (1) otrzymuje brzmienie:

„(1) Podatnicy, którzy otrzymują wynagrodzenie od różnych pracodawców, obowiązani są po upływie roku kalendarzowego uiścić tytułem podatku od wynagrodzeń różnicę między należnością podatku od łącznego rocznego wynagrodzenia według skali art. 11, a sumą podatku obliczonego według skali art. 11 oddzielnie od sumy wynagrodzeń otrzymanych w ciągu ub. roku od poszczególnego pracodawcy.

Przy obliczaniu podatku zarówno od łącznego rocznego wynagrodzenia jak od sumy wynagrodzeń otrzymanych od poszczególnego pracodawcy nie uwzględnia się przepisu art. 9, natomiast uwzględnia się przepis art. 10."

9) Uchyla się art. 18.

Art. 2. 1. Przepisy niniejszego dekretu stosuje się do wynagrodzeń, wypłacanych od dnia 1 kwietnia 1948 r. bez względu na czas za jaki przypadają.

2. Jeżeli okaże się, że w ciągu roku kalendarzowego 1948 dodatkowa opłata uiszczana według przepisów w tym okresie obowiązujących była niższa aniżeli dodatkowa opłata obliczona od wynagrodzenia otrzymanego w 1948 r. według skali z art. 13 w brzmieniu nadanym przepisami niniejszego dekretu, pracodawca jest obowiązany różnicę wpłacić w terminie do 7 dnia następnego miesiąca po dniu ostatniej wypłaty. Gdyby z tak dokonanego obliczenia wynikła nadpłata, pracodawcy przysługuje prawo wycofania nadwyżki z bieżąco wypłacanych kwot dodatkowej opłaty od wynagrodzeń.

3. Przy wypłacie wynagrodzeń nieperiodycznych (art. 12 ust. (5) za okres kwiecień—grudzień 1948 r. za podstawę do obliczenia podatku według skali art. 11 w brzmieniu, nadanym przepisami niniejszego dekretu, przyjmuje się wysokość wynagrodzenia, wypłacanego od początku roku, zaś obliczeniu od sumy przypadającego podatku podlega podatek pobrany od początku roku na zasadzie przepisów w tym okresie obowiązują-

cych, z tym, że, ewentualnie wynikająca z obliczenia nadwyżka nie podlega ani zarachowaniu, ani też zwrotowi.

4. W przypadkach, gdy po dniu wejścia w życie dekretu niniejszego wypłacone zostanie wyrównanie wynagrodzenia za okres poprzedzający dzień 1 kwietnia 1948 r. za podstawę do obliczenia podatku według skali art. 11 w brzmieniu nadanym przepisami niniejszego dekretu, przyjmuje się wysokość poprzednio wypłaconego wynagrodzenia łącznie z bieżąco wypłaconym wyrównaniem, zaś odliczeniu od sumy przypadającego podatku podlega podatek poprzednio pobrany na zasadzie przepisów w tym okresie obowiązujących, z tym, że ewentualnie wynikająca z obliczenia nadwyżka nie podlega ani zarachowaniu, ani też zwrotowi.

5. Przy ustalaniu wysokości różnicy podatku w myśl art. 15, art. 16 zdanie drugie oraz różnicy od łącznych wynagrodzeń (art. 17) za rok kalendarzowy 1948, stosuje się zmiany, wprowadzone przepisami niniejszego dekretu. Gdyby w wyniku obliczenia wskutek zastosowania tych przepisów, powstała nadwyżka podatku zapłaconego w ciągu roku ponad podatek należny w myśl niniejszego dekretu — nadwyżka ta nie podlega ani zarachowaniu, ani też zwrotowi.

Art. 3. Upoważnia się Ministra Skarbu do ogłaszania w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej jednolitego tekstu dekretu z dnia 18 sierpnia 1945 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. Nr 38, poz. 220), z uwzględnieniem późniejszych zmian i z zastosowaniem nowej numeracji artykułów i ustępów.

Art. 4. Wykonanie niniejszego dekretu porucza się Ministrowi

Art. 5. Dekret niniejszy wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą obowiązującą od dnia 1 kwietnia 1948 r.

# Uchwały Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów i Okólniki Ministerstwa Skarbu

### Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 5 marca 1948 r. w sprawie zaokrąglania sum z końcówkami groszowymi do pełnych złotówek przy księgowaniu i regulowaniu wszelkiego rodzaju zobowiązań i należności.

§ 1. Urzędy, instytucje, przedsiębiorstwa i majątki państwowe lub pozostające pod zarządem państwowym, a także inne osoby prawne i fizyczne mogą przy regulowaniu swoich należności i zobowiązań bez względu na tytuł ich powstania — zaokrąglać sumy z groszami do pełnych złotych według następujących zasad:

a) końcówki sum, opiewające na mniej aniżeli 50 groszy, względnie na równe 50 groszy — winny być odrzucane, czyli suma zostanie zaokrąglona w dół;

b) sumy z końcówkami przewyższającymi pięćdziesiąt groszy winny być zaokrąglane w górę, czyli powiększane do jednego pełnego złotego.

§ 2. Prowadzący księgi handlowe, księgi uproszczone lub podatkowe mogą księgować dokumenty, opiewające na sumy z groszami, zaokrąglając je jak w § 1 niniejszej uchwały.

§ 3. Przy sporządzaniu zamknięć rachunkowych za rok 1947 i 1947/48 salda poszczególnych kont zostaną zaokrąglone według zasad podanych w § 1 niniejszej uchwały, a powstałe z tych zaokrągleń różnice zostaną przeprowadzone przez rachunek wyników.

§ 4. Rachunki i inne dokumenty, przeznaczone do księgowania winny być wystawiane na pełne sumy, tj. z końcówkami groszowymi. Zaokrąglanie sum rachunków odbywa się w momencie ich księgowania względnie wyrównywania.

§ 5. Zaokrąglanie sum o których mowa w § 1 niniejszej uchwały jest niedopuszczalne:

a) przy kalkulowaniu kosztu własnego towarów, robót, usług itp.,

b) przy ustalaniu cen jednostkowych (cenników).

§ 6. Upoważnia się Ministra Skarbu do uznawania za prawidłowe ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych i podatkowych, prowadzonych zgodnie z zasadami niniejszej uchwały.

### Okólnik z dnia 12 marca 1948 r. w sprawie wysokości zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy w roku podatkowym 1948 od przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym.

I. Ministerstwo Skarbu podaje poniżej do wiadomości i stosowania uchwałę Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 17 lutego 1948 r. w sprawie wysokości zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy w roku podatkowym 1948 należnych od przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym:

„A. Wysokość zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy:

1) od przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym, z wyjątkiem przedsiębiorstw wymienionych w pkt. 2 i 3 — wynosi 50% zysku;

2) od przedsiębiorstw podległych Departamentowi Przemysłu Miejscowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu — wynosi 25% zysku;

3) od przedsiębiorstw objętych zasadami systemu finansowego, ustalonymi uchwałą Rady Ministrów z dnia 21 VIII. 1947 r., zaliczka na podatek dochodowy będzie pobierana zgodnie z tezą XXXV wyżej cytowanej uchwały. Za przedsiębiorstwa już objęte zasadami systemu finansowego uważa się przedsiębiorstwa produkcyjne podległe Ministerstwu Przemysłu i Handlu, ujęte organizacyjnie w Centralne Zarządy i Zjednoczenia wraz z ich Centralami zaopatrzenia i zbytu.

B. Przedsiębiorstwa państwowe posiadające formę prawną spółek handlowych opłacają zaliczki według działu II dekretu o podatku dochodowym.

C. O objęciu przedsiębiorstwa lub typu przedsiębiorstw zasadami systemu finansowego decyduje Minister Skarbu w porozumieniu z właściwym ministrem.

D. Uchwała powyższa nie dotyczy przedsiębiorstw rozliczających się centralnie ze Skarbem Państwa w ramach budżetu państwowego i wyszczególnionych w zarządzeniu Ministra Skarbu, ogłoszonym w Monitorze Polskim."

Jednocześnie Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, że przedsiębiorstwa podległe Departamentowi Przemysłu Miejscowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu podlegają w roku podatkowym 1948 obowiązkowi podatkowemu według działu III dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 25, z 1947 r. poz. 99).

II. W związku ze zmianą od dnia 1 stycznia 1948 r. wysokości zaliczek na podatek dochodowy dla niektórych podatników podlegających opodatkowaniu według przepisów działu III oraz, biorąc pod uwagę okoliczność, że niektóre przedsiębiorstwa mogły obliczyć zaliczkę za miesiąc styczeń i luty 1948 r. przy zastosowaniu stopy właściwej dla nich w roku podatkowym 1947, Ministerstwo Skarbu na podstawie art. 38 ust. 3 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 173) przesuwa do dnia 15 kwietnia 1948 r. termin, od którego należy pobierać dodatek za zwłokę od różnicy między kwotą zaliczek za miesiące styczeń i luty 1948 r. należnych według zasad niniejszego zarządzenia, a kwotą zaliczek wypłacanych według zasad dotychczas obowiązujących, pod warunkiem uiszczenia różnicy do wyżej wymienionego terminu (do dnia 15 kwietnia 1948 r.).

### Okólnik z dnia 20 marca 1948 r. w sprawie wpłat na Państwowy Fundusz Inwestycyjny.

Obowiązek dokonywania wpłat na Państwowy Fundusz Inwestycyjny, wprowadzony uchwałami Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 25. VI. 1946 r. i z dnia 25. II. 1947 r.

w odniesieniu do przedsiębiorstw objętych zasadami systemu finansowego ustał z dniem 1. IX. 1947 r.

Dokonane jednakże wpłaty przez wymienione wyżej przedsiębiorstwa na powyższy Fundusz w okresie od 1. IX. 1947 r. do 31. XII. 1947 r. zwrotowi nie podlegają bez względu na to jakiego dotyczą okresu, natomiast wszystkie wpłaty dokonane na Fundusz po 1. I. 1948 r. podlegają zwrotowi.

Za przedsiębiorstwo objęte zasadami systemu finansowego uważa się przedsiębiorstwa produkcyjne podległe Ministerstwu Przemysłu i Handlu, ujęte organizacyjnie w centralne zarządy i zjednoczenia wraz z ich centralami zaopatrzenia i zbytu.

Wszystkie inne przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki pozostające pod zarządem państwowym, nieobjęte zasadami systemu finansowego a opłacające w 1947 r. podatek dochodowy w/g działu III (dawniej dział IV) oraz przedsiębiorstwa podległe Dyrekcjom Przemysłu Miejscowego, opłacające w 1947 roku podatek dochodowy w/g działu II dekretu o podatku dochodowym, mają obowiązek dokonania wpłat na Państwowy Fundusz Inwestycyjny za cały 1947 rok.

Obowiązek dokonywania wpłat na Państwowy Fundusz Inwestycyjny od zysku 1948 r. nie został wprowadzony. Ewentualne wpłaty dokonane na ten cel podlegają zwrotowi.

## Okólnik z dnia 19 marca 1948 r. w sprawie oceny dowodów w postępowaniu karnym skarbowym. Ważny przy posługiwaniu się dowodami wewnętrznymi na zakup!*)

Zdarzają się wypadki, że posiadacze towarów zagranicznego pochodzenia, nabytych w kraju, nie mogąc wykazać się dowodami legalnego sprowadzenia tych towarów z zagranicy, powołują się na okólnik Nr 135 Ministerstwa Skarbu Nr D. V. 4007/1/47 z dnia 9. VI. 1947 r. w sprawie ustosunkowania się do ksiąg handlowych, uproszczonych, podatkowych, udokumentowanych dowodami wewnętrznymi (Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 17, poz. 203). Posiadacze tych towarów twierdzą przy tym, że powołany okólnik zwalnia ich rzekomo od obowiązku dostarczenia dowodów legalnego wprowadzenia ich do wolnego obrotu w kraju.

Wobec powyższego Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, co następuje:

Okólnik Nr 135 w drodze wyjątku poleca nie kwestionować prowadzonych przez podatników w latach 1946 i 1947 ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, w których zapisy dotyczące zakupu rzeczy ruchomych, oparte będą nie na rachunkach dostawców, a na dowodach wewnętrznych, jeżeli podatnik zachowa warunki w tym okólniku przewidziane, a w szczególności jeżeli dowody wewnętrzne będą zawierały wszystkie dane wymienione w art. 86 ust. 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174), a w pierwszym rzędzie zgodne z rzeczywistością imię i nazwisko (firmę) dostawcy i jego dokładny adres oraz podpisy tych osób, które bezpośrednio dokonały zakupu. I tylko na zakup towarów niewytwarzanych w kraju bądź artykułów pochodzenia zagranicznego nierozprowadzonych w drodze normalnych obrotów przez Państwo, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielcze lub prywatne firmy importowe, dowody wewnętrzne mogą nie zawierać danych wymienionych w art. 86 ust. 2 pkt. 1) i pkt. 2) powołanego wyżej dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, tj. nazwy firmy (imię i nazwisko) sprzedającego dostawcy oraz dokładnego adresu sprzedającego (dostawcy).

Z przepisów powyższego okólnika wynika, że dla celów podatkowych uznać można za wystarczający zapis w księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych oparty na dowodach wewnętrznych, które w odniesieniu do towarów pochodzenia zagranicznego nie rozprowadzonych w drodze normalnego obrotu przez Państwo, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielcze lub prywatne firmy importowe mogą nie zawierać nazwy firmy (imienia i nazwiska) sprzedającego dostawcy oraz dokładnego adresu sprzedającego (dostawcy).

Uznanie za wystarczające w celach podatkowych takich zapisów w księgach, które opierają się na dowodach wewnętrznych, nie zwalnia i nie może zwolnić posiadaczy towarów zagranicznego pochodzenia od odpowiedzialności karnej za nabycie towarów przemyconych. A więc choćby transakcje, dotyczące towarów przemyconych, były zapisane zgodnie z wymaganiami okólnika Nr 135 do ksiąg prowadzonych w celach podatkowych, to ta okoliczność nie zwalnia jednak posiadacza tych towarów od odpowiedzialności karnej z art. 53 prawa karnego skarbowego, który zagraża represją karną nie tylko wypadki nabycia przemyconych towarów popełnione z winy umyślnej, lecz również i nabycie takich towarów zagranicznych, o których na podstawie towarzyszących okoliczności nabywca powinien przypuszczać, że pochodzą one z przemytnictwa.

W świetle powyższych wyjaśnień zarzut nabycia towarów przemyconych nie może być obalony wykazaniem się dowodem wewnętrznym, uzasadniającym zapisanie nabycia towaru zagranicznego do ksiąg prowadzonych w celach podatkowych.

Ocena dowodów wewnętrznych jak i innych środków dowodowych w postępowaniu karnym skarbowym jest uzależniona od całokształtu okoliczności ujawnionych w toku dochodzeń zgodnie z przepisami art. 234 § 2 p. k. s.

*) Patrz artykuł Dra Stefana Bolanda w niniejszym numerze.

## Okólnik z dnia 18 marca 1948 r. w sprawie wydawania kart rejestracyjnych osobom, które nie dopełniły obowiązków wynikających z przepisów o zezwoleniach na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych i zawodowe wykonywanie czynności handlowych lub z przepisów o obowiązku zawiadomienia o prowadzeniu przemysłu i wykonywaniu niektórych zajęć zarobkowych oraz w sprawie przyjmowania opłat związanych z tymi przepisami.

Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Ministerstwem Przemysłu i Handlu wyjaśnia i zarządza, co następuje:

1. Zdarzają się przypadki, że do urzędów skarbowych (rewizyjnych) zgłaszają się o nabycie kart rejestracyjnych osoby, które nie dopełniły obowiązków wynikających z przepisów o zezwoleniach na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych i zawodowe wykonywanie czynności handlowych lub z przepisów o obowiązku zawiadomienia o prowadzeniu przemysłu i wykonywaniu niektórych zajęć zarobkowych.

Może w takich przypadkach chodzić bądź to o podatników, którzy w dniu 1 września 1947 r. prowadzili przedsiębiorstwa handlowe lub wykonywali zawodowo czynności handlowe, a nie złożyli w terminie do dnia 15 listopada 1947 r. podań o zezwolenie wymaganych przepisem § 3 rozporządzenia w sprawie obowiązku uzyskania zezwolenia (Dz. U. R. P. z 1947 r Nr 57, poz. 310) i którzy wobec tego zgodnie z przepisem § 5 tegoż rozporządzenia powinni byli zaprzestać działalności najpóźniej w dniu 15 listopada 1947 r., bądź też o podatników, którzy założyli nowe przedsiębiorstwa handlowe lub rozpoczęli wykonywać zawodowo czynności pomiędzy dniem 2 września 1947 r. a dniem 31 grudnia 1947 r. (na Ziemiach Odzyskanych pomiędzy dniem 2 sierpnia 1947 r. a dniem 31 grudnia 1948 r.), a nie wnieśli uprzednio podań do właściwej władzy oraz opłat (§ 4 ust. 1 powołanego wyżej rozporządzenia); bądź to o podatników, którzy założyli nowe przedsiębiorstwa handlowe lub rozpoczęli wykonywać zawodowo czynności handlowe po dniu 31 grudnia 1947 r. (na Ziemiach Odzyskanych po dniu 31 grudnia 1948 r.), nie uzyskawszy na to uprzedniego zezwolenia władz przemysłowych (§ 1 ust. 1 powołanego rozporządzenia); bądź to o podatników, którzy w dniu 1 sierpnia 1947 r. prowadzili przemysł albo wykonywali inne zajęcia zarobkowe, polegające na prywatno-prawnym zawodowym i odpłatnym świadczeniu rzeczy lub usług albo rozpoczęli prowadzenie przemysłu lub wykonywanie zajęć zarobkowych w czasie od dnia 2 sierpnia 1947 r. do dnia 30 października 1947 r. i nie dopełnili wynikającego z przepisu art. 1 dekretu z dnia 28 października 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 66, poz. 403, obowiązku zawiadomienia o tym właściwej miejscowej władzy przemysłowej I instancji lub właściwej organizacji samorządu zawodowego.

Okoliczność, że osoba, która nie dopełniwszy obowiązków wynikających z powołanych przepisów prowadzi przedsiębiorstwo handlowe, trudni się zawodowo wykonywaniem czynności handlowych, prowadzi przemysł w rozumieniu rozporządzenia o prawie przemysłowym albo wykonuje inne zajęcia zarobkowe, polegające na prywatno-prawnym, zawodowym i odpłatnym

świadczeniu rzeczy lub usług — podlega ukaraniu na zasadzie przepisu § 6 powołanego rozporządzenia w sprawie obowiązku uzyskania zezwolenia albo na zasadzie przepisu art. 5 dekretu z dnia 28 października 1947 r., nie uchyla co do tej osoby obowiązku podatkowego w podatku obrotowym, gdyż wyraźnie tak postanawia przepis § 9 ust. 1 rozp. wyk. do pod. obr.

Ponieważ w myśl przepisu art. 6 pod. obr. obowiązek podatkowy w podatku obrotowym należy corocznie zgłosić przez nabycie karty rejestracyjnej, zatem urząd skarbowy (rewizyjny) nie może odmówić wydania żądanej karty także w przypadku, gdy żądanie to zgłosi osoba, która nie dopełniła obowiązków wynikających z przepisów o zezwoleniach na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych i zawodowe wykonywanie czynności handlowych albo z przepisów w sprawie obowiązku zawiadomienia o prowadzeniu przemysłu i wykonywaniu niektórych zajęć zarobkowych.

O wydaniu karty rejestracyjnej osobie, która nie dopełniła obowiązków wynikających z powołanych przepisów, urząd skarbowy (rewizyjny) powinien natychmiast zawiadomić właściwą władzę przemysłową, stosując odpowiednio zarządzenia okólnika Ministerstwa Skarbu Nr 452 z dnia 20 sierpnia 1946 r. L. D. V. 1—2/78/46 (Dz. U. Min. Sk. Nr 17, poz. 185).

2. Zezwoleń na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych lub na zawodowe wykonywanie czynności handlowych udziela Minister Przemysłu i Handlu lub władze przemysłowe (§§ 11—13 rozporządzenia o warunkach — Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 57, poz. 311). Dowód uiszczenia opłaty pobieranej w związku z udzielaniem zezwoleń stanowi niezbędny załącznik do podania o udzielenie zezwolenia (§ 23 powołanego rozporządzenia o warunkach).

Z okoliczności, że władza skarbowa nie może w żadnym przypadku przesądzić sprawy udzielenia lub nieudzielenia petentowi zezwolenia na prowadzenie przedsiębiorstwa handlowego lub na zawodowe wykonywanie czynności handlowych, a odmowa przyjęcia opłaty pobieranej w związku z udzieleniem zezwoleń, pozbawiając petenta możliwości złożenia podania o zezwolenie wraz ze wszystkimi wymaganymi załącznikami, byłaby równoznaczna z przesądzeniem sprawy na niekorzyść petenta, należy wysnuć wniosek, że urzędy skarbowe (rewizyjne), mają obowiązek przyjmowania opłat pobieranych w związku z udzielaniem zezwoleń od każdego, kto opłatę tę pragnie uiścić, bez względu na okoliczność, czy opłata wnoszona jest w przepisanym terminie, czy też z opóźnieniem.

3. Niedopełnienie w terminie obowiązku zawiadomienia właściwej władzy przemysłowej lub władzy organizacji samorządu zawodowego o wykonywaniu przemysłu w rozumieniu rozporządzenia o prawie przemysłowym albo o wykonywaniu innych zajęć zarobkowych, polegających na prywatno-prawnym, zawodowym i odpłatnym świadczeniu rzeczy lub usług zagrożone jest zarządzeniem przez władzę administracji ogólnej całkowitego wstrzymania ruchu zakładu przemysłowego, „do czasu spełnienia obowiązku określonego w art. 1" (art. 5 ust. 3 dekretu z dnia 28 października 1947 r.).

Z przepisu tego wynika, że obowiązek dokonania zawiadomienia może być wypełniony również i po upływie terminów określonych w przepisach w sprawie obowiązku zawiadomienia o prowadzeniu przemysłu i wykonywaniu niektórych zajęć zarobkowych.

Wysnuć z tego należy wniosek, że urzędy skarbowe (rewizyjne) mają obowiązek przyjmowania opłat pobieranych w związku z tymi przepisami od każdego zobowiązanego, który pragnie opłatę tę uiścić, bez względu na okoliczność, czy opłata wnoszona jest w przepisanym terminie, czy też z opóźnieniem.

4. Opłaty pobierane w związku z omawianymi przepisami nie są zobowiązaniami podatkowymi w rozumieniu przepisu art. 1 dekretu o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. z 1946 r. Nr 27, poz. 173). Od opłat tych zatem, w przypadku gdy są uiszczone po upływie przewidzianego przepisami terminu, nie należy pobierać dodatku za zwłokę (art. 33—44) dekretu o zobowiązaniach podatkowych.

## Okólnik z dnia 13 marca 1948 r. w sprawie kart rejestracyjnych na rok podatkowy 1948.

Fragment

Uchwalona przez Sejm Ustawodawczy R. P. z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 1948 r. ustawa o zmianie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. Nr 3, poz. 23) zmienia m. in. art. 10 powyższego dekretu, który otrzymuje obecnie brzmienie następujące:

„Art. 10. Ceny kart rejestracyjnych wynoszą:

| Oznaczenie zakładów, przedsiębiorstw i zajęć | W miastach ponad 100 000 mieszk. | W miastach do 100 000 mieszk. | W gminach wiejskich |
|---|---|---|---|
| | rocznie złotych | | |
| 1. Zakłady handlowe i usługowe: | | | |
| a) obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych . . . . . . . . . . . | 7.500 | 5 000 | 2 500 |
| b) obowiązane do prowadzenia ksiąg uproszczonych . . | 5 000 | 2 500 | 1.250 |
| c) pozostałe . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 3.000 | 1.500 | 750 |
| 2. Przedsiębiorstwa handlu: | | | |
| a) rozwoźnego i jarmarcznego . . . . . . . . . . . . | 1.500 | 1.500 | 1.500 |
| b) obnośnego . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 500 | 500 | 500 |
| 3. Zakłady przemysłowe, rzemieślnicze i górnicze oraz przedsiębiorstwa wyrębu lasu: | | | |
| a) obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych . . . | 7.500 | 7.500 | 7.500 |
| b) obowiązane do prowadzenia ksiąg uproszczonych . . | 5 000 | 5 000 | 5.000 |
| c) pozostałe . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 1.500 | 750 | 500 |
| 4. Składy . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 500 | 500 | 500 |
| 5. Zajęcia zawodowe: | | | |
| a) pośrednicy giełdowi (maklerzy), handlowi, ekspedytorzy międzymiastowi (nieposiadający taboru) i celni . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 5 000 | 5 000 | 5 000 |
| b) pomocnicy podróżujący, inspektorzy i agenci zakładów ubezpieczeń, przedsiębiorstw przewozowych, komunikacyjnych i instytucyj kredytowych . . . . . . . | 1.000 | 1 000 | 1 000 |
| c) lekarze, lekarze weterynarii, lekarze dentyści i technicy dentystyczni, felczerzy, położne, pielęgniarki dyplomowane, adwokaci, notariusze, obrońcy sądowi, inżynierowie oraz technicy . . . . . . . . . . . . . . . . | 1.500 | 1 000 | 500 |
| 6. Wszelkie inne przedsiębiorstwa, zakłady oraz zajęcia zawodowe i zatrudnienia o celach zarobkowych: | | | |
| a) obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych . . . . . . . . | 7.500 | 5 000 | 2.500 |
| b) obowiązane do prowadzenia ksiąg uproszczonych . . . . . . . . | 5 000 | 2.500 | 1.250 |
| c) pozostałe . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 1.500 | 750 | 500 |

# Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

## Śmierć zasłużonego działacza ś. p. Prezesa Tomasza Piętowskiego

Nieubłagana śmierć położyła kres życiu człowieka, który pomimo podeszłego wieku chciał nadal żyć i pracować na polu społecznym i zawodowym. Śp. Tomasz Piętowski od najmłodszych lat umiłował pracę społeczną i pracy tej nie szczędził swego czasu. Obierając zawód księgowego nie poprzestał na pracy przy biurku zakładu handlowego, czy też przemysłowego, ale wolny od zajęć czas poświęcał pracy społecznej, związanej ściśle z zawodem. Umiłowanie pracy społecznej i zawodowej skierowało Go na teren b. Związku Księgowych w Polsce, gdzie od 1905 r. pracował bez przerwy. W ciągu tych 40 lat pracy nie zabrakło śp. Tomasza Piętowskiego w żadnej sekcji, w żadnej komisji. Wszędzie był czynny, wszędzie służył radą. Pamiętam dobrze, jak w latach przedwojennych dokładał wszelkich starań, aby zawód księgowego został prawnie uregulowany, by księgowy zajął w życiu gospodarczym należne mu miejsce.



Śp. Prezes Tomasz Piętowski

Wybuch wojny w 1939 r. i jej skutki nie załamały na duchu śp. Tomasza Piętowskiego. Kiedy zarządzeniem niemieckim zamknięty został b. Związek Księgowych w Polsce, śp. Tomasz Piętowski, jako długoletni prezes stołecznego Oddziału, postanowił Oddział ten prowadzić pod nazwą „Spółdzielnia Księgowych", aby w ten sposób utrzymać w szeregach zasłużonej organizacji wszystkich księgowych. Dzięki pracy śp. Tomasza Piętowskiego i niestrudzonego działacza śp. Kazimierza Smoleńskiego udało się organizacji przetrwać okupację, chociaż uderzoną była w tym czasie niejednym poważnym ciosem ze strony okupanta.

W marcu 1945 r. powołują księgowi do życia Związek Zawodowy Księgowych w Warszawie, a w 1946 r. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i pracą swoją przyczyniają się do odbudowy życia gospodarczego i społecznego.

W początkach 1946 r. zjawia się z popowstaniowej tułaczki śp. Tomasz Piętowski, 78-letni starzec, pełny zapału i energii i staje do pracy w nowopowołanej do życia organizacji Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce. Tak jak dawniej ,tak i dziś widzimy Go wszędzie chętnego do pracy. Nie brak Go również na wieczorach dyskusyjnych. Nie długo jednak cieszył się pracą w odrodzonej organizacji, bo oto w dniu 10 stycznia br. śmierć kładzie kres Jego życiu. Trudno nad trumną zmarłego Kolegi wyliczać wszystkie Jego zasługi położone dla dobra organizacji i zawodu księgowego, wystarczy, że powiem, iż śp. Tomasz Piętowski połowę swego życia poświęcił dla dobra stołecznego Oddziału, a tym samym i dla licznych rzesz księgowych.

**Karol Koc**
Przewodniczący Stołecznego Oddziału
Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

## Z KRAKOWA...

Oddziały Stowarzyszenia Księgowych w Polsce zostały już zorganizowane w szeregu większych ośrodków wojewódzkich. Ośrodek Krakowski nie pozostał w tyle za innymi. Zebranie organizacyjne odbyło się w dniu 28. 2. br. Oddział powołano do życia i wybrano władze Oddziału w składzie następującym:

Kol. Kazimierz Sowa — Prezes
Kol. Lulek Tomasz — Wiceprezes
Kol. Eliasz Artymowicz — Wiceprezes
Kol. Edward Fryt — Sekretarz
Kol. Stan. Bildziukiewicz — Skarbnik.

Poza tym do Zarządu weszli w charakterze członków względnie ich zastępców: Kol. Kol. Baster Józef, Dutkiewicz Piotr, Mazur Jan, Michoń Ferdynand, Piotrowska Eugenia, Radwański Tadeusz. Obecny na zebraniu przedstawiciel Związku Zawodowego Prac. Biur. i Handlowych Masłowski złożył życzenia nowopowstałemu Oddziałowi i zapewnił o chęci daleko idącej współpracy. Przewodniczący Kol. Kazimierz Sowa dziękując za życzenia — podkreślił wagę zaofiarowanej współpracy dla Oddziału Krakowskiego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Po zakończeniu części organizacyjnej, odbył się wykład prof. dr T. Lulka na temat: „Światła i cienie jednolitego planu kont".

W okresie miesiąca marca Zarząd Oddziału przystąpił do pracy. Wiele czasu absorbowały sprawy ugruntowania podstaw organizacyjnych Oddziału i ustalenie planu pracy.

Dla utrzymania kontaktu z ogółem członków oraz celem realizacji postulatu doskonalenia fachowego członków postanowił Zarząd organizować częste zebrania dyskusyjne. Zebranie takie odbyło się już w dniu 3. 4. br. z odczytem prof. dr Lulka na temat: „Kalkulacja bilansowa wg prawa handlowego".

Oba referaty prof. Lulka wzbudziły żywe zainteresowanie.

Przy układaniu planu zebrań plenarnych przyjęto jako wytyczną, by referaty tematycznie wiązały się w pewien cykl i w ten sposób stanowiąc swego rodzaju kurs, przyczyniały się do pogłębienia i rozszerzenia wiedzy zawodowej członków.

W planie prac Oddziału na najbliższy okres mieści się opracowanie programu kursów oraz gromadzenie materiałów dotyczących ochrony z tytułu i zawodu księgowego. Działalność Oddziału znajduje żywy oddźwięk, co wskazuje, że istnienie organizacji księgowych jest społecznie jak najbardziej uzasadnione. Ostateczne wyniki działalności Stowarzyszenia zależne są jednak w dużej mierze także i od chętnej współpracy wszystkich członków. Jesteśmy jak najlepszej myśli. Mamy głębokie przekonanie, że wszyscy księgowi Woj. Krakowskiego znajdą się w szeregach Stowarzyszenia, by pogłębiać wspólnie swą wiedzę i wspólnie bronić swych praw. Zainteresowanych prosimy zwracać się pod adresem:

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
Oddział w Krakowie, ul. Wiślna 10
lub Mgr Edward Fryt, Sekretarz Oddziału
Kraków, ul. Olszańska 11.

**(T. Radwański)**

# NASZE ZAGADNIENIA W CUDZYM ŚWIETLE

## CO PISZE POLSKA PRASA GOSPODARCZA ?

**„Społem" w numerze 4/5 zamieszcza artykuł R. Śmigielskiego i K. Kuleszy pt.: „Zagadnienie rachunkowości w spółdzielniach spożywców" w którym czytamy m. in.:**

. . . „Pozostawienie spółdzielniom wolnej ręki w wyborze tej czy innej metody księgowości, a zwłaszcza sposobu księgowania obrotu towarowego, wynika głównie z tych powodów, że spółdzielnie po zakończeniu działań wojennych rozbudowywały się w nowej rzeczywistości gospodarczej nadzwyczaj szybko. Proces ten nie jest jeszcze ostatecznie zakończony i w związku z tym struktura organizacyjna spółdzielczości spożywców nie ma dotychczas wyraźnych linii.

Wydaje się jednak, że organizacja spółdzielczości pójdzie mimo wszystko w kierunku centralistycznie rozbudowanej gospodarki wielokierunkowej, a rok 1948 będzie okresem stabilizacji stosunków organizacyjnych i gospodarczych dla spółdzielczości w Polsce.

Dopóki więc nie wykrystalizuje się ostatecznie forma strukturalna spółdzielczości spożywców, trudno jest przesądzać o jej organizacji rachunkowej" . . .

. . . W dzisiejszej rzeczywistości rozbudowane spółdzielnie spożywców nie mogą całkowicie skoncentrować zakupów w Zw. „Społem" i są zmuszone zaopatrywać swoje sklepy również i z innych źródeł towarowych. Mając znacznie rozszerzone przez to swe zainteresowanie w dziedzinie zakupów i zmagazynowania towarów, spółdzielnie z konieczności przekształcają się z przedsiębiorstw detalicznych na przedsiębiorstwa o charakterze hurtowo-detalicznym. Dla takich spółdzielni nie wystarczy rachunkowość według przedwojennych metod księgowania.

Księgowość winna być w danym wypadku rozbudowana, uwzględniająca metodę przebitki z dziesiętnym planem kont i księgowania obrotu towarowego wewnętrznego według zasad księgowości podwójnej.

W rozbudowanej spółdzielni spożywców najczęściej występuje duża liczba sklepów o mieszanym asortymencie towarowym oraz kilka względnie kilkanaście sklepów branżowych, a więc: z wyrobami monopolowymi, tekstylnymi, z przedmiotami użytku gospodarczego, składy opałowe itp.

Często spotykamy również zakłady wytwórcze, jak piekarnie, masarnie, jadłodajnie itp. Wreszcie wszędzie występują mniej lub więcej rozbudowane magazyny główne i podręczne oraz tabor konny i mechaniczny.

Ażeby racjonalna rachunkowość takiego przedsiębiorstwa spełniła należycie swoje zadanie, winna być zachowana odrębność wymienionych kierunków gospodarczych. Zachodzi więc konieczność wydzielenia w osobne działy księgowości:

1) operacji towarowych i hurtowych,
2) operacji towarowych detalicznych z podziałem na poszczególne branże,
3) operacji zakładów wytwórczych z podziałem na poszczególne rodzaje,
4) eksploatacji taboru z podziałem na konny i mechaniczny.

Operacjami hurtowymi będziemy nazywali transakcje zakupu towarów koszty zakupu i przewozu, przesyłki towarów do magazynu podręcznego i do sklepów własnych, zwrotu towarów z magazynu podręcznego sklepów, zwroty dostawcom. W tym celu prowadzi się w księdze głównej rachunek zakupu towarów, który będzie miał znaczenie ewidencyjne i kontrolne. Dla rachunku zakupów należy prowadzić kartotekę towarową, według kontroli ilościowej i wartościowej po cenie zakupu. Rachunek zakupu towarów otwiera się i zamyka wartością remanentu towarowego magazynu, obliczanego według ceny nabycia, bądź ceny rynkowej, jeśli jest niższa od ceny nabycia.

Wszelkie operacje towarami skalkulowanymi (wycenionymi) dokonywane według wartości sprzedażnej i wszelkie zmiany tych wartości wchodzą w zakres operacji towarowych detalicznych. W dotychczasowej rachunkowości operacje towarami skalkulowanymi były notowane w księgach sklepowych w części nie wiązanej z księgowością właściwą. W przedsiębiorstwach rozbudowanych, a zwłaszcza o dużej ilości sklepów, księgowanie operacji związanych z obrotem detalicznym, ze względu chociażby na kontrolę majątku społecznego, musi być zmienione. Przez wprowadzenie do księgi głównej rachunku kalkulacji, na którym będziemy księgować marżę zarobkową brutto, możemy w sposób prosty, możliwy do zrozumienia dla każdego, wprowadzić również do ksiąg głównych rachunek sklepów, obliczonych według wartości towarów po cenie sprzedażnej.

Dokonane przesyłki towarowe z magazynu głównego do magazynu podręcznego, bądź bezpośrednio do sklepów, księgujemy — po stronie W-n rachunku sklepów wartość towarów przesłanych po cenie sprzedażnej, a po stronie M-a rachunku kalkulacji różnicę wartości zakupu i sprzedaży.

Po uwzględnieniu utargów, odpisów i remanentów rachunek sklepów będzie odzwierciadlał operacje dokonane towarami na odcinku sprzedaży detalicznej, tak jak rachunek zakupu towarów wykaże operacje wchodzące w zakres obrotu hurtowego. W zakładach wytwórczych nie produkujących na magazyn, których wyroby idą bezpośrednio do ekspedycji, jak w piekarnictwie, masarstwie, jadłodajniach itp., rachunkowość przemysłowa nie potrzebuje mieć pełnego zastosowania. Księgowanie operacji związanych z wytwarzaniem i ekspedycją prowadzimy w sposób uproszczony na rachunku produkcji, dla którego zakładamy szczegółowy dziennik. Dla poszczególnych natomiast rodzaji pozycji lub grup pozycji otwieramy oddzielne konta, na których księgujemy przebieg operacji z raportów lub innych dokumentów. Dziennik szczegółowy produkcji, po uwzględnieniu remanentów, wykazuje wyniki ostateczne zakładów wytwórczych, wyniki zaś dla każdego zakładu uzyskamy na podstawie zestawienia bilansowego rachunków, dotyczących danego zakładu wytwórczego.

Operacje dotyczące taboru.

Rachunek taboru zamykamy okresami miesięcznymi i obciążamy wynikami poszczególne działy, korzystające z taboru według klucza podziału. Koszty utrzymania taboru, odnoszące się do zwózki towarów do magazynu głównego, księgujemy na ciężar rachunku kal-

kulacji, przez co zmniejszamy naszą marżę zarobkową brutto. Kosztami zaś rozwózki towarów z magazynu głównego do sklepów lub do magazynu podręcznego — obciążamy koszty handlowe. **Że organizacja rachunkowości** jest ściśle uzależniona od organizacji gospodarczej przedsiębiorstwa, to nie ulega wątpliwości. Dopóki więc zręby gospodarcze w spółdzielniach spożywców nie przybiorą wyraźnej formy organizacyjnej, tak długo rachunkowość tych spółdzielni nie może być ostatecznie ustalona. W bieżącym roku zostanie zdecydowana struktura spółdzielczości miejskich, w której spółdzielnie spożywców będą miały wyraźne kształty organizacyjne. W związku z tym i zagadnienie rachunkowości w spółdzielniach spożywców rozbudowywanych będzie mogło być również ostatecznie rozstrzygnięte."

**„Tygodnik Handlowy" nr 6 publikuje artykuł L. Grabowskiego pt.: „Zapiski". Ciekawy ten artykuł brzmi:**

„Zasadą postępowania wymiarowego jest, aby akcja wymiarowa w zakresie podatków: dochodowego i obrotowego zmierzała do uchwycenia ustalenia prawdziwego obrotu i rzeczywistego dochodu. Daje temu wyraz dekret o postępowaniu podatkowym, który wprowadzając tak szeroki zakres obowiązku prowadzenia księgowości, poręcza jednocześnie odpowiednimi przepisami, że jeżeli księgi buchalteryjne są prowadzone prawidłowo i rzetelnie, to w tym przypadku rezultat przez księgowość wykazany winien się stać podstawą do wymiaru podatków.

Nie będziemy w ramach niniejszego artykułu zajmowali się kwestią, kiedy to mimo prawidłowości ksiąg władze skarbowe władne są jednak pominąć te księgi, jako dowód w postępowaniu podatkowym. W danym przypadku interesuje nas ogólna zasada, w myśl której prawidłowa i rzetelna księgowość jest podstawą wymiaru podatków. W tych właśnie przypadkach oparcia wymiaru na prawidłowych i rzetelnych księgach mamy do czynienia z wymierzaniem podatku w ścisłym tego słowa znaczeniu. Wiemy co to znaczy „mierzyć" czy „wymierzać". Wyrażenie to oznacza, że używamy zupełnie ścisłych dających się ująć matematycznie czynników, które pozwalają nam na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego — właśnie z matematyczną dokładnością. Tam gdzie mamy księgowość handlową uznaną za rzetelną i prawidłową — tam o żadnej dowolności mowy być nie może, tam działa żelazne prawo cyfr, które wykazują bez żadnego przybliżenia czy przypuszczenia rzeczywisty i prawdziwy obrót i dochód podatkowy.

Nie potrzeba udowadniać, że taki sposób ustalania wysokości obciążeń podatkowych należy uznać za najlepszy. Tam gdzie mamy do czynienia z „wymierzaniem" podatku w ścisłym tego słowa znaczeniu — tam o sprawiedliwość wymiaru, to jest o zgodność wymiaru z ustawodawstwem podatkowym możemy być spokojni.

Niestety życie i praktyka uczy nas, że nie zawsze da e się zastosować metodę wymierzania podatku, że w wielu przypadkach trzeba odstąpić od zasady wymierzania a przejść do metody szacowania. Metoda szacowania polega na tym, że podatek oblicza się według pewnych cech charakterystycznych, według pewnych przypuszczeń. Oczywiście przy tej metodzie ustalania wysokości obciążeń publicznych nie można mówić o matematycznej ścisłości w obliczaniu podatków.

Dekret o postępowaniu podatkowym zawiera postanowienia, które uprawniają władze podatkowe do stosowania tej metody szacunkowej w braku danych, niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania. Podstawą prawną do stosowania metody szacunkowej jest art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym, który w dyspozycji, zezwalającej na szacowania obrotów i dochodów zawiera jednak zastrzeżenie, że władza podatkowa przy szacowaniu obrotów czy dochodów obowiązana jest jednak brać pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, mające znaczenie dla ustalenia obrotu czy dochodu. Metoda szacowania obrotów czy dochodów może w wielu przypadkach indywidualnych być wielce dla poszczególnych podatników krzywdząca. Szacunek bowiem opiera się na pewnych typowych cechach, które jednak nie uwzględniają indywidualnych okoliczności, mających niejednokrotnie decydujący wpływ na wysokość dochodu czy obrotu. Takie cechy typowe, choćby były opracowane z największym obiektywizmem — będą zawsze odnosiły się tylko do pewnego przeciętnego poziomu, a nie będą uwzględniały tych warunków indywidualnych, w których przedsiębiorstwo pracuje. Weźmy dla przykładu dwa przedsiębiorstwa jednej i tej samej branży, położone mniej więcej w identycznych warunkach geograficznych. Jedno z nich jest prowadzone przez staruszka, który nie rozporządza znaczniejszym własnym kapitałem, a brak rzutkości w interesach nie pozwala mu na zaciąganie kredytów. Drugie przedsiębiorstwo jest prowadzone przez młodego, pełnego energii kupca, posiadającego własny kapitał, a nadto umiejącego zorganizować sobie obsługę kredytową dla swego przedsiębiorstwa. Oczywiście przy porównaniu wyników działalności tych dwóch przedsiębiorstw okaże się, że pierwsze przedsiębiorstwo wykazuje znacznie niższe obroty i dochody, aniżeli drugie. Przy zastosowaniu metody „wymierzania" podatku te różnice wykaże bilans przedsiębiorstwa oraz jego rachunek zysków i strat. Różnica ta będzie mogła być uwzględniona przy wymiarze podatku, lecz nie będzie na pewno uchwycona, jeżeli podatek ustalany będzie na podstawie „szacowania" obrotów i dochodów, gdyż przy szacunku tych specyficznych warunków w jakich pracują te dwa przedsiębiorstwa uwzględnić nie można.

Jakaż jest rada, aby uchronić się przed skutkami niewątpliwych błędów, jakie wynikać będą przy szacowaniu dochodów czy obrotów. Oczywiście jest rada i to radykalna — założyć księgowość zwykłą, lub przynajmniej uproszczoną, prowadzić ją prawidłowo i rzetelnie, a wówczas przed stosowaniem metody „szacowania" będziemy zabezpieczeni. Rozumiemy jednak, że ta „dobra rada" nie wszystkim się przyda. Jest wiele, bardzo wiele przedsiębiorstw, które są nieprzygotowane do tego, aby prowadzić nawet uproszczoną księgowość, i dla których prowadzenie nawet zwykłej księgi podatkowej, to jest księgi zakupu towarów, nastręcza wiele trudności. Trzeba oczywiście nad tym pracować, aby przez podniesienie poziomu kupiectwa zmniejszać możliwie liczbę tych, dla których prowadzenie księgowości uproszczonej jest trudnością nie do pokonania. Ale tymczasem trzeba zaradzić tym wszystkim, którzy prowadząc księgę podatkową — są właściwie bezbronni w całym postępowaniu podatkowym, opartym na metodzie szacunkowej. Co więcej — powiedzieć można, że poszczególni kupcy sami nie zdają sobie nawet sprawy z tego, czy ustalony w trybie szacowania dochód czy obrót jest naprawdę zbliżony do ich właściwego dochodu czy obrotu, czy też odbiega on daleko od rzeczywistości. Jak zaznaczono wyżej, władza podatkowa stosując metodę szacowania przy ustalaniu dochodu albo obrotu obowiązana jest brać pod uwagę „wszystkie istotne okoliczności", mające znaczenie dla ustalenia

dochodu czy obrotu. Jeżeli taki przepis znajduje się w dekrecie, to płynie z tego jeden tylko wniosek: należy zebrać możliwie razem te wszystkie okoliczności, które władza podatkowa będzie obowiązana ocenić przy ustalaniu obrotu czy dochodu.

W jaki sposób dokonać zebrania tych wszystkich potrzebnych dla władzy podatkowej wiadomości? Można to uczynić, jeżeli przedsiębiorstwo nie ma możności prowadzenia księgowości uproszczonej przez prowadzenie zapisków o tym co w przedsiębiorstwie się dzieje. Zapiski takie powinny być przez władze podatkowe brane pod uwagę przy szacowaniu dochodu czy obrotu. Jak takie zapiski prowadzić? Co w takich zapiskach zamieszczać? Oczywiście chodzi o to, aby prowadzenie tych zapisków było możliwie proste, nie wymagało żadnych specjalnych umiejętności buchalteryjnych, nie zajmowało zbyt wiele czasu, a jednocześnie żeby było takim dowodem, który jednak przez władzę podatkową musiałby być brany pod uwagę.

Dekret o postępowaniu podatkowym nie zawiera co do prowadzenia takich zapisków żadnych wskazówek ani nawet sugestyj. Oznacza to, że właściwie każdy podatnik, który się zdecyduje na prowadzenie takich zapisków — może to czynić według takiej metody, według takiego sposobu, jaki mu będzie najbardziej odpowiadał, a służył najlepiej temu celowi, dla którego zapiski te będą prowadzone.

Dlatego też to co poniżej jest napisane o sposobie prowadzenia zapisków nie stanowi żadnych obowiązujących norm, a jest jedynie próbą zaprojektowania praktycznego ujęcia tych zapisków.

Każdemu kupcowi chodzi oczywiście o to, aby w możliwie łatwy sposób ująć poszczególne pozycje jego obrotu handlowego oraz poszczególne pozycje jego wydatków związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Bez wielkiego trudu można to ująć przez prowadzenie codziennych raportów, w których notowany byłby z jednej strony obrót podatkowy, czy utarg dzienny, a z drugiej strony wydatki związane z przedsiębiorstwem. Mógłby taki raport dzienny wyglądać w sposób następujący:

RAPORT DZIENNY

Raport z dnia ........................ 1948 roku

| Obrót | Suma | Nr | Wydatki | Suma |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

Taki codzienny raport sporządzić jest stosunkowo łatwo. W rubryce „obrót" należy codziennie wpisać utarg dzienny. Oczywiście, gdyby kupiec miał możność prowadzenia jeszcze całodziennej kontroli wpływów kasowych, tak jak to muszą prowadzić wszyscy kupcy prowadzący księgi uproszczone — to byłoby to bardzo wskazane. Taka kontrola dziennych wpływów nie jest naprawdę kłopotliwa. Polega ona na kolejnym zapisywaniu na kartce papieru sum wpływających do kasy. Na wieczór po zamknięciu sklepu kupiec dla własnej ciekawości powinien podliczyć wszystkie te sumy, aby przekonać się, jaki jest jego utarg dzienny. Otrzymaną sumę targu dziennego kupiec powinien zapisać do raportu dziennego po lewej stronie w rubryce „obrót". Po prawej natomiast stronie raportu w rubryce „Wydatki" kupiec zapisywać powinien wszystkie koszta związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Nie potrzebuje kupiec wpisywać tu wydatków na zakup towaru, gdyż te dane będą zapisywane w księdze zakupu (księga podatkowa Nr 1). Chodzi natomiast o to, aby w raporcie dziennym w rubryce „wydatki" umieścić tu wszystkie rozchody związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, które nie są jednak wydatkami na zakup towaru. Każdy taki wydatek powinien być należycie udokumentowany. Dokumenty takie należy kolejno numerować i przechowywać w należytym porządku. Najpraktyczniej jest prowadzić takie raporty dzienne w jakimś oprawnym zeszycie, a dokumenty będące podstawą zapisków — przechowywać w należytej kolejności, tak jak rachunki na zakup towarów.

Tak prowadzone zapiski łącznie z księgą podatkową Nr 1 dadzą taki obraz przedsiębiorstwa, że oszacowanie jego obrotów i dochodów nie będzie już zbyt trudne i nie będzie odbiegać od rzeczywistych dochodów i obrotów. Zapiski takie razem z księgą zakupów będą niejako surogatem księgowości. Kupiec, który się włoży w sumienne prowadzenie tych zapisków po pewnym czasie bez wielkiego już wysiłku będzie mógł już przejść na prowadzenie księgowości uproszczonej".

**„Przegląd Górniczy" przynosi w nr 2 z bież. roku artykuł inż. Stanisława Stefaniaka pt.: „Bilans i charakterystyka ekonomiczna zakładu".** Dwa zagadnienia: bilans zakładu oraz jego charakterystyka ekonomiczna są tutaj bardzo luźnie ze sobą powiązane, — ujęcie zaś techniczne tych zagadnień polega w pierwszym wypadku na obrazowym przedstawieniu aktywów i pasywów bilansu w postaci prostokątów, połączonych znakami równości (po uwzględnieniu wyniku działalności), w drugim zaś wypadku na zastosowaniu do rozważań pojęć matematycznych i wykresów funkcji. Część traktująca o bilansie robi wrażenie bardzo uproszczonego i miejscami nieścisłego wykładu księgowości i mogła być z powodzeniem opuszczona, bez uszczerbku dla wartości artykułu. Tu bowiem m. in. dowiadujemy się, że „cechą przewodnią jednolitego planu kont jest ustawienie kont, czyli księgowych postaci poszczególnych rozliczeń w przejrzystej formie ujęcia przeciwstawnych wartości płatniczych tak, aby majątek i wyniki pracy przedsiębiorstwa były całkowicie od siebie oddzielone". Następnie: „Jednolity plan kont dzieli się w pierwszym rzucie na dziesięć kolumn, które nazywamy klasami". **Nam wydaje się, że brzmi to wprawdzie bardzo poważnie, ale nie jest nikomu do szczęścia potrzebne. Istotą planu kont nie jest „ustawianie kont w kolumnach zwanych klasami", ale grupowanie jednorodnych kont w zwarte i logiczne zespoły oraz ujednostajnienie treści zapisów na tych kontach. My nie będziemy nigdy pisali o kopalnictwie węglowym, prosimy jednak w zamian „Przegląd Górniczy" o przesyłanie artykułów z dziedziny rachunkowości. Pisma fachowe muszą służyć interesom życia. Muszą m. in. doskonalić element ludzki na odcinku jego pracy zawodowej. Mogą to jednak zrobić tylko wtedy, gdy się pracą podzielą. Uniwersalizm to niebezpieczeństwo spłycania tematyki, to niebezpieczeństwo chaosu pojęciowego i terminologicznego.**

**„Życie Gospodarcze" (strony 234 i 235) w artykule: „Sprawozdawczość w handlu państwowym" pisze m. in.:**

„W obradach pierwszej konferencji wszystkich państwowych przedsiębiorstw handlowych, podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu, która miała miejsce 15 i 16 września w ub. roku, wiele uwagi poświęcono zagadnieniu należytej organizacji i ujednoliceniu spra-

wozdawczości w zakresie obrotu towarowego sektora państwowego. Powołana w tym celu specjalna podkomisja sprawozdawczości, w której wzięli udział odpowiedzialni za ten dział pracy przedsiębiorstw kierownicy oraz przedstawiciele władz nadzorczych handlu państwowego, tj. Ministerstwa Przemysłu i Handlu — przepracowała zasadnicze zagadnienia, związane ze sprawozdawczością, będącą w naszym ustroju gospodarczym m. in. ważkim instrumentem kontroli publicznej i sprawdzianem poziomu organizacyjnego poszczególnych placówek gospodarstwa narodowego.

Należy podkreślić, że obrady podkomisji poprzedzone były studiami o charakterze analitycznym przy założeniu, iż sprawozdawczość państwowych przedsiębiorstw handlowych winna odzwierciedlić z całą dokładnością przebieg czynności poszczególnych komórek przedsiębiorstw, w sumie składających się na ogólną działalność finansowo-gospodarczą, jako samodzielnych organizmów zespolonych w branżowym planie gospodarczym Państwa.

W wyniku dwudniowych obrad skonkretyzowano tezy i przedstawiono je Ministrowi Przem. i Handlu.

Dzielą się one na 3 zasadnicze grupy:

1. odnośnie organizacji wydziałów sprawozdawczych,
2. odnośnie praktycznych metod pracy,
3. odnośnie zagadnień ubocznych.

Tezy odnośnie organizacyj wydziałów sprawozdawczych:

1. Należy dążyć do tworzenia odrębnych wydziałów sprawozdawczości zależnie od zasięgu pracy i charakteru branżowego poszczególnych central zbytu.
2. Wydziały sprawozdawczości we wszystkich Centralach Zbytu winny znaleźć jednolite rozwiązanie organizacyjne wewnątrz tej samej dyrekcji resortowej.
3. Należy przeprowadzić scentralizowanie całokształtu sprawozdawczości handlowej w ramach wydziałów sprawozdawczości.

Tezy odnośnie praktycznych metod pracy:

4. Sprawozdawczość winna obejmować zamknięty cykl ruchu towarowego obejmując:
   a) zakup,
   b) zbyt,
   c) remanent.
5. Sprawozdawczość zakupu winna odzwierciadlać:
   a) ilość i wartość,
   b) rozbicie na grupy asortymentowe, z uwzględnieniem produkcji planowej i pozaplanowej,
   c) jakość produkcji.

Niezależnie od powyższego, sprawozdawczość wewnętrzna winna być nastawiona na obrazowanie wykonania planów produkcyjnych zakładów wytwórczych. Całość sprawozdawczości zakupu należy zorganizować pod kątem kontroli wykonania planów produkcyjnych całego przemysłu.

6. Sprawozdawczość zbytu należy przeprowadzać oddzielnie dla poszczególnych szczebli aparatu dystrybucyjnego, tj. dla:
   a) zbytu,
   b) hurtu,
   c) detalu,

   pod kątem widzenia wartości i ilości i w rozbiciu na:
   a) działy gospodarcze (eksporty, wolny rynek, zaopatrzenie resortów itp.),
   b) grupy odbiorców w poszczególnych działach,
   c) rejony administracyjne.
7. Zarówno sprawozdawczość zbytu jak i zakupu winna bezwzględnie obejmować całość puli produkcyjnej i to niezależnie od tego, w jakim stopniu Centrala Zbytu panuje nad całością masy towarowej. Eksport winien być traktowany jako jeden z sektorów odbiorczych. Zaopatrywanie przemysłów przetwórczych, których produkcje rozprowadzi ta sama Centrala Zbytu, należy rejestrować również jako jeden z sektorów odbiorczych z tym, że redukcja tego przetwórczego przemysłu rejestrowana jest oddzielnie jako zakup.
8. Przy statystycznym ujmowaniu remanentów należy uwzględnić:
   a) kształtowanie się remanentów na szczeblach zbytu, hurtu i detalu,
   b) wartość i ilość,
   c) remanenty faktyczne i rozdysponowane.

Tezy odnośnie zagadnień różnych:

9. Należy wypracować wspólne podstawy sprawozdawczości i planowania przez:
   a) przyjęcie jednolitych czasokresów, z tym, że okresy sprawozdawcze winny stanowić część okresów planowania i grupować dane w sposób narastający od początku okresu planowania,
   b) wprowadzenie jednolitego układu grup towarowych,
   c) usystematyzowanie odbiorców w jednolite grupy.
10. Zaleca się uzupełnianie materiału cyfrowego opracowaniem graficznym.
11. Podkomisja uważa za konieczne podjęcie akcji systematycznego szkolenia personelu sprawozdawczego przez:
    a) organizowanie kursów specjalnych,
    b) wymianę personelu central zbytu z jednostkami terenowymi,
    c) udostępnienie praktyk zagranicznych.
12. Ze względu na odpowiedzialność Central Zbytu za całość dystrybucji należy nałożyć na nie obowiązek objęcia sprawozdawczością całości dystrybucji, łącznie z pulą rozprowadzaną przez obce aparaty zbytu.
13. Celem wprowadzenia w życie powyższych tez, konieczne jest powołanie komisji, złożonej z przedstawicieli zainteresowanych Departamentów Przemysłu i Handlu oraz Central Zbytu celem:
    a) ustalenia potrzeb Ministerstwa Przemysłu i Handlu w dziedzinie sprawozdawczości z ograniczeniem jednostek żądających sprawozdań i zasięgu sprawozdawczości,
    b) opracowania jednolitych branżowych formularzy sprawozdawczości pod kątem widzenia tez od 4—8 oraz zmniejszenia ilości sprawozdań i oszczędności pracy,
    c) urealnienia terminów.

Powyższe tezy zostały już przepracowane na terenie Ministerstwa Przemysłu i Handlu oraz zainteresowanych Central Handlowych i niebawem będą wprowadzone w życie ujednolicone formy sprawozdawczości cyfrowej i opisowej dostosowane do potrzeb planu zbytu i ogólnych wymagań gospodarki planowej, w zakresie kontroli i analizy rynku. Nowe formularze spra-

wozdań są pomyślane jako przede wszystkim materiał kontrolny wykonania planu handlowego. Naturalnie zróżniczkowano poszczególne poziomy dystrybucji, ustalając oddzielne formularze dla zbytu, hurtu i detalu.

Równolegle do tych prac resortowych Ministerstwa Przemysłu i Handlu, ściśle związanych z włączeniem obrotu towarowego do gospodarki planowej, powołana została przez Centralny Urząd Planowania w dniu 3 grudnia 1947 r. stała komisja dla opracowania zakresu i metod statystyki handlu wewnętrznego".

## To ciekawe

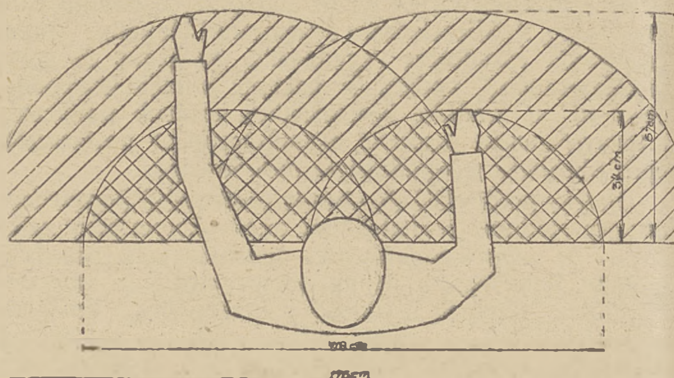


### Czy księgowi żyją krócej niż inni?

Czasopismo amerykańskie „The Journal of Accontancy" w październikowym numerze z roku ubiegłego, zajmuje się problemem długowieczności księgowych. Dane statystyczne zebrane przez angielskie instytucje ubezpieczeń społecznych mówią, iż przy normalnej, przeciętnej śmiertelności 100, śmiertelność lekarzy wynosi 106, pisarzy i dziennikarzy 98, dentystów 96, prawników 95, architektów 92, inżynierów 84 i księgowych 81, tzn. o 19 punktów mniej od przeciętnej. Wynika z tego, iż księgowi żyją dłużej niż przedstawiciele innych zawodów i pracowników umysłowych.

### Ekonomia ruchu.

Dążenie do usunięcia niepotrzebnych ruchów, zwiększenia wydajności i obniżenia wysiłku pracowników, doprowadziło do utworzenia tzw. „studium ruchu". Wiadomo np., że środowisko pracy winno być w taki sposób organizowane, by cechowała je przejrzystość, wykluczone było niepotrzebne chodzenie, schylanie się i inne zbędne ruchy; krótko, by wszystko znajdowało się w zasięgu ręki.



Popatrzmy jak ten zasięg ręki wyraża się w liczbach (wg „Production Handbook"):

mniejsze półkole zakreśla ręka zgięta, większe ręka wyprostowana. Pracownik siedzi oddalony od krawędzi stołu o 10 cm. Schemat narysowany wyżej odnosi się do mężczyzny, którego

| | |
|---|---|
| waga wynosi . . . . . . | 70 kg |
| wzrost . . . . . . . . . . | 170 cm |
| długość ręki . . . . . . . | 78 cm |
| długość przedramienia . . | 27 cm |
| długość ramienia . . . . . | 33 cm |
| długość dłoni . . . . . . . | 18 cm |

Schemat wykazuje, w jakiej odległości winny znajdować się narzędzia pracy. Odnosi się to nie tylko do warsztatów laboratoriów, lecz także wszelkich biur, kancelarii, a więc i biur rachunkowości. Jak sprawa ta przedstawia się u nas?

(Z czasopisma „Podnikove Organisace v Prumyslu")

# OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

Dr Tadeusz Dietrich, Zasady systemu finansowego Polski powojennej, tom 1 Biblioteki Zakładu Skarbowości Uniwersytetu im. M. Kopernika, Toruń 1947 r., str. XV+159.

Gospodarka pieniężna państwa zarówno w praktyce jak i w rozwoju myśli politycznej (nazwana w 16 w. przez Bodinusa „nerwami rzeczypospolitej") była i jest zagadnieniem centralnym dla każdego państwa. Zmiany społeczno-gospodarcze powojennej Polski spowodowały oczywiście odrębny rozwój polityki skarbowej, przez konieczność dostosowania gospodarki pieniężnej do nowej rzeczywistości.

Zagadnienia te sięgają głęboko do podstaw nauki skarbowości jako odrębnej dyscypliny o gospodarce pieniężnej związków publiczno-prawnych i dają się sprowadzić do rzędu pewnych form w ten sposób, że nowa treść przejawia się w znanych formach, albo powstają formy nowe.

Wobec przyjęcia w Polsce powojennej uspołecznionej formy produkcji za panującą, system skarbowy, jako system urządzeń gromadzenia i rozdziału środków pieniężnych dla celów państwa i narodu, uległ silnym przeobrażeniom. Praca poświęcona jest założeniom, jakie mają przyświecać naszej gospodarce skarbowej. Założenia te częściowo już zostały, częściowo są wprowadzane w życie. Do trafności wyboru tematu można słusznie odnieść słynny postulat z dziedziny skarbowości z XVII w.: „Il faut rendre la matiere des finances si simple qu'elle puisse être facilement entendue par toute sorte des personnes et conduite par peu de personnes." *)

Spośród szeregu zagadnień tematu, jak słusznie podkreślił w ciekawej przedmowie Prof. Dr L. Kurowski, autor wybrał trafnie trzy problemy kluczowe, którym poświęcił rozdziały pracy:

I. Planowanie finansowe (założenia), II. Organizacja kredytu (gospodarka przedsiębiorstw państwowych), III. System podatkowy (dochody z danin publicznych). Osią rozważań autora, zwłaszcza w rozdziałach I i II, jest uchwała Rady Ministrów w sprawie zasad systemu finansowego z dnia 21. VIII. 1947 r., którą wyjaśnia i syntetycznie komentuje.

I. Formy planowania finansowego omawia autor pod kątem widzenia: wielosektorowości i planowości gospodarki narodowej, konsekwencji tych założeń, charakterystyki polskiego planu finansowego, niektórych elementów tego planu.

**Gospodarkę polską** określa autor jako planową gospodarkę **wielosektorową**. Wnikliwie podkreślono odrębność polskiego modelu gospodarczego dochodząc do słusznego wniosku, że założeniem gospodarki demokracji ludowej jest zgodne z interesami ogółu sharmonizowanie swobody gospodarczej działalności człowieka z planowym tworzeniem i podziałem dochodu narodowego.

---

*) „Należy przedstawić zagadnienie skarbowe możliwie najprościej, by mogły być zrozumiane przez wszystkich, a prowadzone przez nielicznych".

Plan jest nie tylko koncepcją, ale także mechanizmem, udzielającym automatycznych bodźców życiu gospodarczemu, w miejsce bodźców żywiołowych, gospodarki wolnokonkurencyjnej. Tym samym jest on normą dyspozycyjną, czyli pewną metodą działania.

**Konsekwencje** gospodarki planowej sprowadza autor, po zanalizowaniu pieniądza, jako nominalnego miernika dochodu społecznego, do zasady demokracji gospodarczej, która w analogii do demokracji politycznej, przez rozdzielenie kompetencyj gospodarczych, a mianowicie: finansowych, planistyczno-produkcyjnych i handlowych, prowadzi do faktycznej równości pracujących.

Ten rozdział władzy gospodarczej skierowany jest na kontrolę prawidłowości powstawania i podziału dochodu narodowego.

Charakterystykę państwowego planu finansowego, odnoszącego się głównie do wycinków znacjonalizowanego, daje autor w postaci szeregu jasno przedstawionych zagadnień.

**Zadaniem planu finansowego** jako nadrzędnej prawnie a zwłaszcza gospodarcze normy działania dla organów aparatu finansowego, w zakresie dyspozycji środkami pieniężnymi, jest koordynacja zbilansowanych planów szczegółowych.

**Elementami planu** zarówno po stronie dochodów (podaż pieniądza) jak i po stronie wydatków (popyt na pieniądz) są szczegółowe plany finansowe, budowane dla podmiotów gospodarki narodowej z punku widzenia ich własnych lub wspólnych funkcyj, np. budżet państwowy albo plan sfinansowania inwestycyj.

**Wzajemny stosunek** szczegółowych planów określono nazwą sum rozrachowywanych wewnątrz państwowego planu finansowego. Określenie to obejmuje tzw. przerzuty z jednego planu na drugi, np. nadwyżka budżetu państwowego na plan inwestycyjny oraz tzw. rozliczenia polegające na powtarzalności niektórych typów wydatków, np. budżet majątkowy (inwestycyjny Państwa), jako część planu inwestycyjnego. Sumy takie mogą także stanowić przerzuty międzysektorowe.

**Związek planu finansowego** z ogólnym planem gospodarczym jest ścisły, gdyż ogólny plan gospodarczy zawiera dwa przekroje: nominalny (plan finansowy) i realny (plan materiałowo-usługowy).

**Aparat finansowy** powołany do ustalania i realizacji państwowego planu finansowego jest to rozszerzony aparat skarbowy, który powstał drogą połączenia dotychczasowego aparatu skarbowego państwowego z aparatem skarbowym, samorządowym i kredytowym.

Aparat finansowy dzieli autor słusznie na dwie grupy:

a) kontrolującą, która obejmuje aparat skarbowy (państwowy, samorządowy i banki wszystkich sektorów, z podziałem na linię budżetu (aparat państwowy i samorządowy) oraz na linię kredytu (aparat bankowy z dalszym podziałem funkcjonalnym),
b) kontrolowaną, do której należą dalsze organizacje systemu finansowego, urzędy, instytucje i przedsiębiorstwa państwowe, w szczególności komórki finansowe przedsiębiorstw państwowych.

**Przegląd** niektórych dawnych (np. plan wpływów podatkowych) i nowych (np. plan sfinansowania inwestycyj) planów finansowych szczegółowych, zamyka autor omówieniem funkcjonowania budżetu, jako pierwszego ewolucyjnie planu finansowego państwa, z podkreśleniem jego nowej roli i tendencji rozwojowych.

Po ustaleniu łączności między budżetem a kredytem w gospodarce planowej autor w rozdziale II-gim przedstawia kolejne zagadnienia finansowania inwestycyj, produkcji i wymiany przedsiębiorstw państwowych oraz obrotów międzynarodowych.

Nicią przewodnią jest zagadnienie kontroli pieniężnej i kredytowej, przy pomocy całego aparatu finansowego.

Na szczególne podkreślenie zasługuje dokładna analiza obrotów międzynarodowych.

W końcowym rozdziale znajdujemy syntetyczne omówienie nowego polskiego systemu podatkowego, godne tym bardziej uwagi, że w tworzeniu tegoż, autor magna pars fuit.

Poprzez szczegółowe omówienie istniejących form podatkowych dochodzi autor do ekonomicznej oceny systemu podatkowego, rozważając istotę podatku w gospodarce wielosektorowej, funkcje podatków obrotowego i dochodowego oraz zagadnienie rozdziału dochodów Państwa i związków samorządowych.

W całej pracy występuje głębokie podejście ekonomiczne, które znalazło swój wyraz w poprzednich publikacjach autora.

Wielość tematyki zmusza do omówienia tylko niektórych problemów.

**Autor** wprowadza nowe określenie polskiego modelu gospodarczego, jako planowej gospodarki wielosektorowej. Sektorem jest organizacyjnie odrębny wycinek gospodarki narodowej, powstały przez zmianę struktury gospodarczej państwa, a zróżnicowany wedle stopnia natężenia czynników: organizacji, centralizacji i socjalizacji.

Istnieje, zdaniem autora, pięć sektorów: państwowy, samorządowy, spółdzielczy, prywatny i zarysowujący się dopiero sektor współpracy z kapitałami zagranicznymi, które powiązane są normą wyższego rzędu, państwowym planem gospodarczym. To odróżnienie ma dużą wartość także z punktu widzenia planu finansowego jako metody działania organów państwowych, przez położenie nacisku na zakres działania: lokalny, ogólno-państwowy i międzynarodowy.

**Zagadnienie** zasad technicznych planu porusza autor w pierwszych rozdziałach, podkreślając funkcję planu oraz znaczenie technicznych zasad planowania, jak jedność i zupełność budżetu oraz równowaga planów szczegółowych.

W ten sposób wyrażono słuszny z punktu widzenia nauki skarbowości pogląd, że dopiero plan finansowy realizuje zasady planowania finansowego, konstruowane dotąd w tradycyjnej nauce skarbowości (Joze, Neumark) wyłącznie dla budżetu.

**Definicja podatku autora**, ogłoszona jeszcze w 1946 r. jako „części dochodów państwa, skądkolwiek one pochodzą, przeznaczonej na ogólne potrzeby zarządu państwowego" zaznaczając główny, fiskalny cel podatku, stanowi ogniwo wszczętej ostatnio na łamach prasy fachowej dyskusji na temat podatku w związku z opodatkowaniem przedsiębiorstw państwowych.

**Cechą zasadniczą** pracy jest wykorzystanie wszystkich źródeł oraz podstawowej literatury, zwłaszcza poświęconej planowaniu finansowemu. Charakter źródłowy podkreśla ogłoszenie w pracy w postaci załączników zasadniczych dla polskiego planowania finansowego uchwał Rady Ministrów. W następnym wydaniu należałoby sobie życzyć, dla lepszej ilustracji dołączenia jeszcze tablicy synoptycznej organizacji całego aparatu finansowego.

Całość będąca wyrazem własnych koncepcji autora jest wzbogaceniem polskiej literatury skarbowej a zarazem niezbędnym przewodnikiem dla wszystkich, którzy chcą poznać i zrozumieć mechanizm gospodarczy współczesnej Polski.

**L. Adam** (Wrocław)

### Niektóre ciekawsze pozycje artykułowe polskiej prasy gospodarczej.

Ilościowa kontrola przemiału — Młynarstwo 1947, nr 6

Kontrola pracy młyna — L. Stefański — Młynarstwo 1947, nr 6—7.

Sprawozdawczość i statystyka — Bronisław Lis — Biuletyn Techniczny Zjednoczenia Energetycznego Zagłębia Węglowego 1947, zesz. 1.

Statystyka w przemyśle nowoczesnym — W. Skrzywan — Gospodarka planowa 1947, nr 21 (23).

Uwagi o kontroli wewnętrznej księgarni. Komis stały. Komis normalny. Komis sezonowy. — Stanisław Połeć — Biuletyn Księgarstwa Spółdzielczego 1947, nr 11 (14).

Wyjaśnienia w sprawie kontroli ilościowej towarów — Przegląd Księgarski 1947, nr 11.

Arkusz rozdziału kosztów — Oprac. na podstawie książki W. Skalskiego i G. Feige Górskiego: Jednolity Plan Kont — Gerard—Feige—Górski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 46, 47.

Jak księgować zebranie towarów na potrzeby własne? — Tygodnik Handlowy 1947, nr 2.

Księgowanie towarów importowanych — Tygodnik Handlowy 1947, nr 2.

Księgowość i arkusz rozdzielczy nakładów obiektów pozazakładowych — Jan Kujawski — Przemysł Fermentacyjny 1947, nr 11.

O cyfrze w gospodarstwie rolnym — Jarosław Tymowski — Przegląd Rolniczy 1947, nr 19—20.

Organizacja, cel i zadania rachunkowości — Władysław Sienkiewicz — Młynarstwo 1947, nr 6.

Plan kont obowiązujący młyny „Społem" — Władysław Sienkiewicz — Młynarstwo 1947, nr 7.

Rachunkowość rybacka — Zygmunt Gęsicki — Przegląd Rybackowy 1947, nr 11.

Rachunkowość w przemyśle poligraficznym — Kazimierz Lesiński — Poligrafika 1947, nr 3.

Spółdzielcza metoda księgowania obrotu towarowego — Romuald Śmigielski — Społem 1947, nr 19—21 (67—69).

Sprawa dowodów wewnętrznych — Przyjaciel Rzemieślnika 1947, nr 21.

Sprawy skarbowo-podatkowe. Usterki w księgach nie mające istotnego znaczenia. — Kupiec Polski 1947, nr 11.

Zysk brutto w przedsiębiorstwie handlowym — M. Nowicki Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 42. 43.

Zysk brutto w przedsiębiorstwie przemysłowym — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 41, 45.

## LITERATURA FACHOWA OBCA

**Austria**

„Buchhaltung in Bildern". Ein neuer Weg zum Verständnis der Buchhaltung. K. Stefanic-Allmayer. Nakł. Orac. Wiedeń 1947 — 10 szyl.

**Francja**

„Notions Sommaires de Comptabilité Industrielle" — Regles générales pour l'établissement des prix de revient. — Léon Batardon. Nakł. Dunod, Paris, 4 wyd. 1947, str. 114 — frs 150,—.

„Analyse et Discussion de Bilans" — prof Ch. Hanon de Louvet. Nakł. Dunod, Paris, 4 wyd. 1947, str. 480, frs 585,—.

**Włochy**

„Determinazione di costi e prezzi nelle aziende industriali" — prof. T. d'Ippolito, 3 wyd. 1946, lirów 1 000.

„Cost. di produzione nelle aziende industriali" — prof. T. d'Ippolito. 2 wyd. 1946, lirów 1.000.

„Le dimensioni del capitale di bilancio" — P. Onida, 2 wyd. 1944, lirów 1.000.

„Elementi di ragioneria commerciale" — P. Onida, 1946, lirów 600.

„Il bilancio d'esercizio nelle imprese. Significato economico del bilancio. Problemi di valutazione". P. Onida, 1945, lirów 1.300.

„Le discipline economico aziendi (oggetto e metodo). — P. Onida, 1947, lirów 1.000.

„Il reddito di impresa" — prof. G. Zappa, 2 wyd. 1946, lirów 1.200.

„Principi di scienza della aziende" — prof. V. Masi, 1946, lirów 750,—.

„Analisi economiche aziendali" — S. Vianelli, 1943, lirów 1.500.

„La tecnica amministrativa nelle imprese industriali" — A. Ceccherelli, 1943, lirów 450.

„Il linguaggio del bilanci. Formazione e interpretazione dei bilanci commerciali con appendice sul trattamento fiscale" — A. Ceccherelli, 1947, lirów 800.



Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową, półrocznie zł 600.—. Numer pojedynczy kosztuje zł 100. — Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000.— zł. ½ str. 40.000.— zł. ¼ str. 22.000.— zł. ⅛ str. 14.000.— zł. 1/16 str 9.000.— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków: ul. Grottgera Boczna 9/7 — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka. Katowice Warszawska 58. Telefon 313-30/337-58 R-13153